



**FACULDADE DE DIREITO**  
**Universidade de Lisboa**

Faculdade de Direito da Universidade de Lisboa

Mestrado Profissionalizante em Ciências Jurídico-financeiras

Tese de Dissertação

## **O Regime do *Patent Box***

Sofia Isabel Monteiro da Silva Mourisca

Sob Orientação do

Professor Doutor Gustavo Lopes Courinha

Lisboa,

23 de janeiro de 2017

## Índice

<b>LISTA DE ABREVIATURAS</b>	<b>4</b>
<b>RESUMO</b>	<b>2</b>
<b>ABSTRACT</b>	<b>4</b>
<b>1. INTRODUÇÃO</b>	<b>6</b>
1.1 CONJUNTURA	6
1.2 O PAPEL DO DIREITO DE PROPRIEDADE INDUSTRIAL NO CONTEXTO DOS IMPOSTOS	9
1.3 OBJETIVO E OBJETO DO ESTUDO	12
<b>2. PATENT BOX: ORIGEM E DEFINIÇÃO CONCEPTUAL</b>	<b>13</b>
2.1. OS INCENTIVOS FISCAIS À I&D	14
<b>3. ORIENTAÇÕES DA OCDE/G20 NO ÂMBITO DO PROJETO <i>BASE EROSION AND PROFIT SHIFTING PROJECT</i></b>	<b>17</b>
<b>4. O REGIME <i>PATENT BOX</i></b>	<b>21</b>
4.1 ÂMBITO SUBJETIVO	25
4.1.1 REQUISITOS RELATIVOS À PESSOA DO CEDENTE	26
4.1.2 REQUISITOS RELATIVOS À PESSOA DO CESSIONÁRIO	26
4.1.3 ESTRUTURAS DE PLANEAMENTO FISCAL	29
4.1.4 RELAÇÕES ESPECIAIS NO ÂMBITO DO REGIME	32
<b>4.2 TIPOLOGIA DE ATIVOS DE PROPRIEDADE INDUSTRIAL</b>	<b>38</b>
4.2.1 PATENTES	39
4.2.2 DESENHOS OU MODELOS	40
<b>4.3 TIPOLOGIA DE RENDIMENTOS</b>	<b>41</b>
4.3.1 LICENÇA DE EXPLORAÇÃO	42
4.3.2 VIOLAÇÃO DO DIREITO DE PROPRIEDADE INDUSTRIAL	45
4.3.3 <i>ROYALTIES</i>	47
4.3.4 FÓRMULA PARA OBTENÇÃO DO MONTANTE PARA APLICAÇÃO DA ISENÇÃO PARCIAL	50
4.3.5 GASTOS E DESPESAS EFETUADOS COM ATIVIDADES DE I&D	55
4.4 PAPEL DAS RECOMENDAÇÕES DA OCDE NA DEFINIÇÃO DO REGIME PREFERENCIAL PORTUGUÊS: <i>"MODIFIED NEXUS APPROACH"</i>	58

4.4.1 <i>MODIFIED NEXUS APPROACH</i>	60
<b>5. O <i>PATENT BOX</i> E A DUPLA TRIBUTAÇÃO JURÍDICA INTERNACIONAL</b>	<b>61</b>
<b>6. REGIME TRANSITÓRIO</b>	<b>64</b>
<b>7. REGIMES IDÊNTICOS DE TRIBUTAÇÃO DE RENDIMENTOS PROVENIENTES DE PROPRIEDADE INTELECTUAL</b>	<b>65</b>
7.1 A AÇÃO CONJUNTA DA OCDE E DA UE NA DEFINIÇÃO DOS REGIMES DE PI	66
<b>8. CONCLUSÃO</b>	<b>78</b>
<b>9. BIBLIOGRAFIA</b>	<b>81</b>
<b>ANEXOS</b>	<b>89</b>
<b>ANEXO II</b>	<b>1</b>

## Lista de Abreviaturas

**BEPS** - Base Erosion and Profit Shifting

**CDT** - Convenções de Dupla Tributação

**CIRC** - Código do Imposto sobre o Rendimento das pessoas Coletivas

**CPI** - Código de Propriedade Industrial

**EBF** - Estatuto dos Benefícios Fiscais

**FHTP** - Forum on Harmful Tax Practices

**I&D** - Investigação & Desenvolvimento

**LGT** - Lei Geral Tributária

**OCDE** - Organização para Cooperação e Desenvolvimento Económico

**PI** - Propriedade Industrial

**RGIT** - Regime Geral das Infrações Tributárias

**TRIPS/ADPIC** - *Agreement on Trade-Related Aspects of Intellectual Property*

*Rights/ Acordo sobre Aspectos dos Direitos de Propriedade Intelectual relacionados com o Comércio*

**UE** - União Europeia

## Agradecimentos

Quero agradecer, antes demais, ao meu orientador, o Professor Doutor Gustavo Lopes Courinha, por todo o apoio e tempo dedicado, por me ter incentivado constantemente durante este processo de construção do presente trabalho, assim como pelo conhecimento partilhado nas várias etapas.

Deixo o mais profundo agradecimento à minha família pela compreensão e apoio, a todos os níveis, assim como aos meus amigos com os quais partilhei os bons e os maus momentos passados nos últimos meses.

Obrigada a todos, esta tese é a forma mais genuína que está ao meu alcance de agradecer a todos os que me acompanharam no caminho do meu sucesso pessoal, profissional e académico.

## Resumo

O presente trabalho tem como objetivo definir e clarificar os aspetos do regime fiscal preferencial de tratamento de rendimentos obtidos através da cessão, ou violação, de direito de propriedade intelectual, denominado entre nós como *Patent Box*, previsto no Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas.

O regime fiscal, que nos propomos a analisar, é uma medida relativamente recente, como tal, urge a necessidade de uma clarificação da norma, tendo em conta a rarefeita informação disponível sobre a aplicação da mesma. A relação direta entre o regime sujeito a estudo, com projetos extrínsecos a Portugal, e as dificuldades de compreensão que esta complexidade acarreta para os contribuintes no momento da tomada de decisões apoiadas na possível verificação de uma redução da carga fiscal, são outras razões que nos levaram a abordar o presente tema.

O regime português, que assume a natureza de benefício fiscal, consiste na sujeição à taxa efetiva de IRC de apenas 50% do rendimento obtido através da cessão de um direito de propriedade industrial, comumente denominados como *royalties*.

Debruçar-nos-emos sobre os aspetos deste instituto, assim como as razões que levaram à sua adoção, à imagem de outros países europeus e não europeus, assim como a influência da conjuntura económico-social que vem conduzir os governos a lançarem mão de medidas deste tipo para melhorar a eficiência dos seus sistemas fiscais, no combate à evasão fiscal e à concorrência internacional prejudicial. Contexto no qual a OCDE, através do projeto BEPS, vem assumir um papel de extrema relevância na definição das características dos vários regimes em vigor, sendo que Portugal segue de perto estas orientações e grande parte do seu regime encontra-se desenhado à imagem das orientações sugeridas.

Também por parte da UE, que vem seguindo de perto o exemplo da OCDE, têm surgido provas de preocupação com a conjuntura descrita. Como tal, tem vindo ela própria a adotar medidas e a oferecer orientações aos Estados-Membros,

para além de uma adoção e acolhimento integral das orientações oferecidas pela OCDE.

Palavras-chave: Propriedade Intelectual, *Patent box*, Investigação & Desenvolvimento, *royalties*, incentivo fiscal.

## Abstract

The main goal of the work we are exposing is to delineate and clarify the aspects of the preferential tax regime of treatment of the income obtained through intellectual property assignment agreements, as from violation of the corresponding right, known as Patent Box, defined at the code of corporate tax law.

This regime, that ourselves are proposing to examine, it is a recent step inside the portuguese tax system, as do so, it is necessary to explain and dissect the law, since the information available, due to this aid, it is not enough to offer a panoramic view of this matter.

The direct relation between the regime we study here, and the extrinsic projects that has a huge influence in our own definition of the law, and difficulties, that this complexity and novelty, can create within our jurisdiction to our taxpayers and tax professionals, are some of the reasons why we choosen this topic to work through this dissertation.

The Portuguese regime, that assumes the nature of a tax benefit, consist in a submission of the IP income, known as royalties, to taxation in only fifty percent of the amount received by the company.

We will study the aspects of this institute, as well as the reasons that leaded our Government towards the adoption of this tax measure, following the behavior of other European and non-European countries, as well as the economic and social juncture influence that drove our governors to introduce this kind of measures to enhance the tax system effectiveness, when it comes to matters related with tax evasion and harmful tax practices.

In this context that the OECD, through the BEPS project, assume a major role defining the basic characteristics of the numerous similar regimes, since Portugal follows closely the orientations, and most of our law it is designed based on what this organization suggest.



As predictable, European Union, that follows closely OCDE work, has been showing some worries due to this matter as well. Consequently, has been adopting measures and offering orientation to the countries part of this huge organization.

Keywords: Intellectual Property; Patent Box; Research & Development; royalties; tax incentive.

## 1. Introdução

### 1.1 Conjuntura

Durante o decorrer da segunda metade do século XX surgiu o fenómeno, comumente denominado, da globalização, responsável, ao longo dos últimos anos, por profundas alterações no mundo económico, financeiro e social, nas mais variadas áreas. Com o abrir das fronteiras, físicas e virtuais, a circulação de pessoas, bens e capitais e a, cada vez mais, notável facilidade de acesso à informação, vieram relativizar e deitar por terra vários conceitos e realidades anteriores ao século XX e XXI, abrindo o caminho para novas oportunidades, crescimento e evolução.

Este fenómeno influenciou as empresas a adotarem estratégias globais, assim como forçou os próprios Estados a encetarem em reformas dos seus regimes fiscais em vigor, com vista a corrigir as distorções provocadas pela legislação inadequada à nova realidade.

A globalização teve efeitos nos mercados financeiros que sofreram uma liberalização, e, por consequência, uma maior facilidade de deslocalização do capital e a redução dos custos do rendimento neste âmbito. Todavia, visto que há sempre um reverso da medalha, veio também abrir as portas a novos desafios e realidades desconhecidas até então. Nos dias que correm, a certeza é temporária, e o que atualmente é assim, amanhã poderá ser completamente diferente. O desafio é acompanhar, tanto por parte do Estado, que agora vê-se obrigado a intervir para além-fronteiras<sup>1</sup>, como das empresas, e até mesmo por nós, particulares, estas tendências, de forma eficiente e apropriada. Estamos numa época de mudanças constantes, que não vão estabilizar porque o tiro da partida foi disparado, e não há fim á vista para esta corrida.

Dentro deste contexto de interesses divergentes<sup>2</sup>, o tecido empresarial é dos setores da economia que mais sofreu mutações no âmbito da sua organização,

---

<sup>1</sup> Com a globalização, surgiu uma exigência de coordenação e promoção dos esforços por partes dos estados para um progresso económico, orientado.

advindas da adoção de estruturas de organização complexas. As empresas passaram a marcar presença em diferentes localizações, provocando a circulação de todos os seus elementos de fácil mobilização. Estas metamorfoses, desencadearam uma concorrência internacional<sup>3</sup>, por vezes prejudiciais<sup>4</sup>, por parte dos Estados. Estes, através dos seus sistemas fiscais, procuram evitar que as empresas residentes se desloquem para um outro país, assim como atrair o investimento e rendimento estrangeiro para o seu território. A forma mais utilizada de alcançar estes objetivos oferecendo vantagens e regimes fiscais benévolos.

No entanto, também como por parte das empresas é possível verificar um comportamento concorrencial por vezes prejudicial, visto que agora, mais do que nunca, sentem a necessidade de investir no sentido de uma evolução constante, para não serem empurrados para fora da corrida. A sobrevivência de uma empresa depende, entre outros, em larga escala, da sua capacidade de evolução e modernização constantes, tanto no que toca à sua oferta de serviços ou bens, como de uma gestão eficiente no sentido de um planeamento fiscal benéfico e inteligente. Todavia, os regimes fiscais têm vindo a assumir um peso preponderante na hora da tomada de decisões no seio de uma atividade económica.

Como tal, o conceito de planeamento fiscal, passa a assumir um papel muito significativo e sobe para a ribalta nas discussões e reuniões levadas a cabo dentro das várias organizações internacionais, como a OCDE e o G-20, assim como

---

<sup>2</sup> O Estado procura, por um lado, arrecadar receita, enquanto que os agentes económicos procuram formas de pagar o mínimo possível no âmbito dos impostos.

<sup>3</sup> Nas palavras de Clotilde Celorico Palma (2015), a concorrência fiscal entre estados pode assumir uma função dinamizadora das economias, como também pode assumir “uma natureza predadora, interferindo com o princípio da neutralidade, conduzindo a uma erosão de receitas”.

<sup>4</sup> A competitividade fiscal resulta, nas palavras de CATARINO, J.R., DIOGO, S. & LOPES, A. (2015), “da crescente necessidade de um Estado atrair os recursos moveis de outros estados, gerando-se uma “luta” pela receita fiscal entre eles.” (p. 432). Para tal, e ainda dentro do sugerido pelos autores, “a necessidade de competir pelas receitas fiscais levou os estados a adotarem politicas menos penalizadoras e mais eficazes, procurando alcançar sistemas fiscais menos complexos, mais eficazes e com níveis de segurança cada vez mais elevados, de forma a tornar o seu território o mais apelativo possível no âmbito fiscal” (p. 434).

dentro dos Estados, atores preocupados com o percurso desta corrida à qual têm vindo a assistir quase pacificamente.

Em linha de conta com o direito que assiste aos sujeitos passivos, de liberdade gestão e planeamento fiscal, a adoção de “estruturas de planeamento fiscal bastante sofisticadas, que oferecem a possibilidade de redução de carga fiscal”<sup>5</sup> foi assumindo contornos alarmantes. Neste contexto, muitas vezes estará em causa a ténue fronteira que separa os comportamentos considerados lesivos e os considerados, do ponto de vista legal, legítimos<sup>6</sup>. Esta liberdade gestão, incrementada pelo fenómeno da globalização, é, no entanto, restringida pelo Direito Fiscal. As normas que regulam a tributação das empresas, sobre as quais nos focamos em detrimento das outras áreas do direito fiscal, são determinantes para as opções privadas das empresas, no que toca à tomada de decisões relativamente à localização<sup>7</sup> das suas operações e investimento, e ao tipo de negócios realizados.

Os Estados reconhecem esta influência das opções de política fiscal<sup>8</sup>, e das suas consequências devastadoras para as economias domésticas e internacionais,

---

<sup>5</sup> PINHEIRO, Maria Carolina Alves. (2014). *Planeamento Fiscal através de Propriedade Intelectual*. Dissertação de Mestrado da Faculdade de Direito da Universidade Católica do Porto.

<sup>6</sup> Recai sobre o contribuinte um dever de pagar impostos, no entanto, também lhe assiste o direito de planificar as suas atividades geradoras de rendimento de forma a pagar menos impostos. Todavia, este direito tem limites, visto que nem todos os meios existentes para reduzir a carga fiscal, são meios legítimos e lícitos. “Destacamos, como instrumentos de planeamento fiscal legítimo, as exclusões tributárias, os benefícios fiscais e as alternativas fiscais” (PINHEIRO, 2014). O *patent box* é um instrumento legítimo de planeamento fiscal, tal como a utilização, por parte dos sujeitos, das diretivas europeias e da rede de CDT’s, instrumentos estes que sofrerão outras referências e estudo mais aprofundado ao longo deste trabalho.

<sup>7</sup> São vários os fatores decisivos para as empresas no que toca à localização dos ativos de PI: “ao nível nacional: a taxa efetiva e os benefícios ou isenções fiscais aplicáveis; ao nível europeu: as diretivas europeias aplicáveis; ao nível internacional: a rede de CDT’s existente; aos vários níveis: a tributação dos royalties, a distribuição de dividendos e as regras relativas às CFC’s (*Controlled Foreign Corporations*) e a aplicação de outras normas anti-abuso”. Isto, tendo em conta que o fim dado à empresa para o ativo será um dos fatores mais relevantes aquando da tomada desta decisão. (PINHEIRO, 2014)

<sup>8</sup> O fluxo financeiro e o fluxo de capitais acabam por se apresentarem distorcidos, devido aos fatores já aqui referidos. Como tal, surge por parte dos Governos, uma dificuldade acrescida de tributar o rendimento daquelas atividades, que são altamente móveis por natureza. Para fazer face a esta perda de receita fiscal, provocada pela mobilização

e, como resposta a este estímulo da economia, assumiram o dever de fazer a lei fiscal caminhar de perto com a evolução que se verifica no mundo empresarial. Para tal, foram criando mecanismos para fazer fase à concorrência fiscal internacional, para atrair o investimento para o seu território e evitar que, os que aí se localizem, optem pela deslocalização para um outro Estado ou procurem outras formas de planeamento fiscal ilegítimo.

## 1.2 O papel do Direito de Propriedade Industrial no contexto dos impostos

Os direitos de propriedade intelectual são, nos dias que correm, um dos temas de foco para as administrações fiscais e para o Governo, tendo em conta que se traduzem numa fonte de rendimento elevado e num instrumento privilegiado de planeamento fiscal<sup>9</sup>, legítimo e ilegítimo<sup>10</sup>, para as empresas, devido à sua volatilidade e fácil mobilização, como forma de reduzir a carga fiscal. Para

---

de capital e investimento, estes vêm-se obrigados a aumentar os impostos incidentes sobre o consumo e o rendimento do trabalho. Deste modo, acabam por colocar em causa a equidade do sistema em causa, gerando quadros de injustiça, visto que os contribuintes que não se encontram habilitados para fugir aos impostos, acabam por pagar mais, para compensar as perdas provocadas por aqueles que têm esta possibilidade.

<sup>9</sup> Devido às suas características, os *royalties* - designação oferecida pelos diversos diplomas legais, nacionais e internacionais, aos rendimentos de Propriedade Intelectual - são um instrumento privilegiado de planeamento fiscal. Isto verifica-se ao nível da utilização dos paraísos fiscais (questão que iremos aprofundar mais à frente aquando do estudo do n.º 3, alínea d) do artigo 50.º-A do CIRC), ou de países com regimes fiscais atrativos; ao nível das relações de grupo e dos preços de transferência (tal como a questão anterior, será realizado um estudo mais aprofundado mais a frente no presente trabalho aquando da análise da alínea c), do n.º 3 do artigo 50.º-A); pelo conhecimento das lacunas da lei geradas pela interação dos diferentes sistemas, permitindo a ocorrência da dupla não tributação. (PINHEIRO, 2014)

<sup>10</sup> Uma forma conhecida de planeamento fiscal abusivo, recorrendo à PI, é efetuada através das IP Holdings, que, nas palavras de Pinheiro (2014, pp. 30-31), “deve ser entendida como uma “empresa de propriedade intelectual” que seja, dentro do grupo empresarial, a detentora dos direitos de PI e que mantenha uma ligação, direta ou indireta, com outra(s) empresa(s) do grupo.” O objeto destas empresas será unicamente o licenciamento dos direitos de PI a outras empresas do mesmo grupo, ou mesmo para fora do grupo. Com a adoção deste mecanismo as empresas licenciadas poderão efetuar deduções relativas aos *royalties* pagos aquela empresa, enquanto que os mesmos serão tributados a uma taxa muito baixa ou inexistente. Isto porque, por norma estas empresas licenciadas encontram-se situadas em paraísos fiscais ou Estados com regimes fiscais muito favoráveis.

além disso, do ponto de vista do ator público Estado, o investimento feito neste tipo de ativos, para além de gerar elevadas receitas, com a tributação do rendimento obtido através da sua exploração, também gera a criação de emprego altamente qualificado e desencadeia um desenvolvimento e crescimento da economia (EVERS et al., 2015). Como tal, as empresas assumem natureza primordial no quadro político-fiscal<sup>11</sup>, como protagonistas de políticas de incentivo ao investimento<sup>12</sup>, dos quais beneficiam, na criação e exploração destes direitos, com o objetivo, não de arrecadar receita, mas de beneficiar as economias com as reconhecidas vantagens referidas.

Portugal faz, desde 1997<sup>13</sup>, do grupo de países conscientes destes factos, e tem vindo a adotar políticas fiscais de favorecimento no momento do tratamento

---

<sup>11</sup> Uma boa governança por parte do Governo, passa por um sistema fiscal legítimo e justo, que responde aos desafios levantados, sendo que a adoção de incentivos fiscais, como o regime *Patent Box* aqui em análise, figura entre os métodos de acompanhamento da conjuntura e de uma competitividade fiscal saudável, com efeitos positivos na economia. Para mais pormenor relativamente ao conceito de boa governança e relação da mesma com a competitividade fiscal, aos vários níveis, consultar CATARINO, J.R., DIOGO, S. & LOPES, A. (2015, pp. 415-472).

<sup>12</sup> As empresas optam por encetar em atividades de I&D na expectativa de obter benefícios futuros, como baixar os custos de produção ou aumentar os lucros obtidos. Infelizmente, e apesar de todas as vantagens reconhecidas, as médias relativas ao investimento empresarial nestas atividades ficam muito aquém do desejado e necessário para beneficiar o crescimento económico global. Isto deve-se, entre outros, às características intrínsecas deste tipo de investimentos, devido ao elevado risco, à determinante incerteza no que toca ao retorno e à procura. Nestas situações, a intervenção dos Estados, através da adoção de políticas fiscais, pode conduzir a um aumento desta média e, por consequência, da riqueza nacional, sob a justificação de que, no contexto de mercado livre de intervenção estatal, estas atividades sofrem de ausência de investimento, o governo vem intervir, e utiliza o sistema fiscal para objetivos extrafiscais.

<sup>13</sup> Em 1997 Portugal introduziu no Sistema fiscal português o Sistema de Incentivos Fiscais à Investigação e Desenvolvimento Empresarial (programa SIFIDE). Sofreu alterações em 2001 e 2005, substituído, em 2003, pela Reserva Fiscal para o Investimento, e foi retomado em 2005. Atualmente encontra-se em vigor o SIFIDE II, introduzido pela Lei nº 55-A/2010, de 31 de dezembro, alterado pela Lei 83-C/2013, de 31 de dezembro, que vigorará até 2020 (<http://www.portaldosincentivos.pt/index.php/sifide>). Este programa “visa aumentar a competitividade das empresas, apoiando o seu esforço em Investigação e Desenvolvimento através da dedução à coleta do IRC das respetivas despesas” (<http://sifide.adi.pt/index.php?cat=4>). Para além disso, tem como objetivo “apoiar as atividades de Investigação e de Desenvolvimento, relacionadas com a criação ou melhoria de um produto, de um processo, de um programa ou de um de um equipamento, que apresentem uma melhoria substancial e que não resultem apenas de uma

dos rendimentos e despesas supervenientes da criação e exploração dos ativos de PI. No entanto, “a maioria dos indicadores sobre ciência, tecnologia e inovação coloca Portugal nos últimos lugares entre os países da OCDE e União Europeia (EU), e que o atraso relativo de Portugal nesta matéria é estrutural e tem persistido ao longo do tempo”<sup>14</sup>. Estes fatores acabam por levantar um obstáculo à capacidade interna de produção de conhecimento e inovação tecnológica, nas mais variadas áreas, assim como ao papel de Portugal no mercado internacional<sup>15</sup>. Por norma, o bom desempenho económico de um determinado sujeito, seja ele país ou grupo de Estados, como a EU, depende em larga escala de um número limitado de setores industriais, em competição constante, que acabam por investir fortemente na I&D para se manterem à superfície. No entanto, da análise do mercado, é possível constatar um comportamento de receio por parte das empresas no que toca ao investimento neste tipo de ativos. Isto deve-se, em larga medida, ao elevado risco que este envolve, visto que os custos de investigação e desenvolvimento são sempre elevados e os resultados são sempre incertos, factos que dificultam o acesso das empresas ao financiamento externo, através de bancos ou outras instituições de financiamento (SHI, 2016). Apesar de Portugal ver os seus números crescerem neste contexto<sup>16</sup>, o crescimento é modesto e tímido<sup>17</sup>. No sentido de contrariar esta tendência, o Governo português vem apostando na modernização dos regimes favoráveis<sup>18</sup> ao I&D e à tributação dos rendimentos que este

---

simples utilização do estado atual das técnicas existentes” (<http://www.portaldosincentivos.pt/index.php/incentivos-fiscais/sifide-ii>).

<sup>14</sup> CARVALHO, A. (2006) pp. 199-214.

<sup>15</sup> Infelizmente, este é um problema que também consta do quadro de preocupações no seio da EU, visto que “a intensidade de I&D empresarial média na EU é substancialmente inferior à dos EUA e do Japão” (CARVALHO, 2006).

<sup>16</sup> Verificar gráfico em Anexo III.

<sup>17</sup> Desde o ano de 1990 que se tem verificado uma melhoria no que toca a estes números. Entre 1995 e 2001 o I&D empresarial cresceu significativamente, facto que se deve ao sistema de incentivos fiscais (SIFIDE), introduzido em 1997 (CARVALHO, 2006), do qual iremos falar mais é frente no presente trabalho.

gera, os comumente denominados *royalties*, seguindo de perto as tendências internacionais.

O regime *Patent Box*, em estudo no presente trabalho, é uma dessas medidas adotadas pelos estados para captar investimento e evitar a mobilização de rendimentos<sup>19</sup>. Regime esse que acompanha de perto as resoluções da OCDE adotadas no âmbito do projeto BEPS<sup>20</sup>, mais especificamente da ação 5<sup>21</sup> deste projeto, que sugere a abordagem deste tema específico da tributação e benefícios fiscais atribuídos à propriedade intelectual. Este assume um papel de extrema importância na definição de regimes similares de tributação de rendimentos advindos de ativos de propriedade intelectual, dentro dos quais consta o regime por

### 1.3 Objetivo e objeto do estudo

No presente trabalho iremos estudar aprofundadamente os contornos deste regime favorável de tributação dos rendimentos de PI, o contexto em que

---

<sup>18</sup> Esta tipologia de política-fiscal tradicional, de concessão de benefícios fiscais, tem-se revelado adequado, visto que fomenta o investimento em atividades de I&D empresarial privada por parte de um grupo heterogêneo de empresas, tocando até as PME's (pequenas e médias empresas) (CARVALHO, 2006).

<sup>19</sup> Quando uma empresa decide investir na criação e desenvolvimento de uma ideia, esta fá-lo na expectativa de obter lucros futuros. No contexto do mercado global, a decisão de localização desses ativos assume a maior relevância, sendo que são tomados em linha de conta, não só o tratamento fiscal dos rendimentos obtidos através da exploração desse ativo, a sua cessão ou alienação, como a qualidade da criação e da ideia por detrás desta, a existência de atividade substancial, que deu vida à criação no território em ponderação, o sistema de proteção e registo deste tipo de ativos, o tamanho do mercado local e o nível de inovação tecnológica desse mesmo mercado (Griffith et al., 2014).

<sup>20</sup> O projeto BEPS, que vem conjugar interesses e preocupações de mais de 100 países e jurisdições, membros da OCDE e do G-20, relacionados, como o nome indica - *Base Erosion and Profit Shifting*-, visa combater estratégias de planeamento fiscal realizadas através de lacunas e falhas da lei fiscal para deslocalizar artificialmente os rendimentos para ordenamentos com tributação reduzida ou nula, onde a atividade económica levada a cabo é muito reduzida ou nula (Vd. <http://www.oecd.org/tax/beps/beps-about.htm>).

<sup>21</sup> O projeto BEPS é constituído por 15 Ações, entre as quais consta a Ação 5, intitulada como *Courting Harmful Tax Practices more Effectively, Taking Into Account Transparency and Substance*, que será objeto de estudo mais aprofundado ao longo deste trabalho.



surgiu, tanto em Portugal como noutros países que decidiram adotar, como medida de captação de receita fiscal e desenvolvimento das economias nacionais, assim como os regimes similares, de forma a estabelecer um termo de comparação.

## 2. *Patent box*: origem e definição conceptual

Como aqui já foi dito, devido às suas características dinâmicas, a propriedade industrial, e os rendimentos obtidos através dela por parte das empresas, tem sido alvo de investidas por parte dos Estados<sup>22</sup>, através de incentivos fiscais como o *Patent Box*. Os países pioneiros na adoção de um regime deste género foram a França e a Irlanda, em 1973, e em 2000, respetivamente<sup>23</sup>. Este regime preferencial consiste na atribuição de benefícios fiscais aos rendimentos obtidos através da exploração de ativos de propriedade industrial. As suas características diferem de país para país, desde os direitos de propriedade industrial a que se aplicam,<sup>24</sup> até às taxas aplicáveis ao rendimento elegível.

Em Portugal, encontra-se previsto no artigo 50º-A do CIRC, sob a epígrafe “Rendimentos de patentes e outros direitos de propriedade industrial”. Foi introduzido neste diploma em 2014, pela Lei nº 2/2014<sup>25</sup>, que procede à reforma da

---

<sup>22</sup> O fenómeno globalização, tal como descrito, e a consequente concorrência fiscal entre os Estados, tem preocupado a OCDE e a EU, visto que parte destas medidas de atração de investimento e rendimento, demonstram ser nocivas para a concorrência fiscal internacional, assim como ao nível do mundo empresarial e dos negócios, extrínseco ao universo público estadual.

<sup>23</sup> Seguindo os passos da Irlanda, a França implementa, em 2000, um regime similar, seguida da Hungria, em 2003, da Bélgica e Holanda, em 2007, da Espanha, Luxemburgo e China em 2008, de Malta em 2010, Liechtenstein, em 2011, da Inglaterra, em 2013, de Portugal, Itália e Turquia, em 2014 (SAKAR, 2015).

<sup>24</sup> “Os regimes são diferenciados, variando quanto (i) ao tipo de PI (uns compreendem todo o tipo de direitos e outros apenas patentes), (ii) ao tipo de aquisição (desenvolvido internamente ou também adquirido a terceiros), (iii) à data de desenvolvimento/aquisição/ exploração, (iv) ao tipo de rendimento (somente *royalties* ou também mais-valias) e (v) à forma de cálculo do benefício (amortização do ativo intangível, exclusão de parte de rendimento ou redução da taxa de imposto)” (ERNEST & YOUNG, 2013).

tributação do rendimento das sociedades, artigo 140º números 1 e 2, de 16 de janeiro, que republicou o CIRC. A opção de adoção deste por Portugal foi efetuada com o intuito de impulsionar a inovação tecnológica e científica nacional, assim como difundir as práticas de proteção da propriedade industrial<sup>26</sup>, tendo em linha de conta as vantagens que estas podem acarretar a nível económico e financeiro, tanto no plano privado das empresas, como a nível público, para o Estado. Sofreu, em 2016, uma alteração pelo Decreto-Lei nº 47/2016, de 22 de agosto, que procedeu à introdução da abordagem *nexus* modificada no sistema fiscal português. Esta consiste numa fórmula de cálculo que apura a proporção de encargos suportados qualificáveis relativamente às despesas globais, a qual iremos abordar com mais detalhe mais à frente no nosso estudo.

Trata-se de regime fiscal favorável que, tal como o título do preceito legal indica, incide sobre os rendimentos provenientes da cessão de direitos de propriedade industrial, mais especificamente, de patentes e desenhos ou modelos industriais.

## 2.1. Os incentivos fiscais à I&D

Apesar da cooperação entre os vários Estados, ao nível da EU, da OCDE, e de outras organizações nas quais se fazem encontrar os seus interesses comuns, o poder soberano, de determinar as características do sistema fiscal, pertence a cada Estado, individualmente considerado. Este poder incide, não só sobre o desenho das características gerais dos regimes adotados, como lhes confere o direito de adotar medidas especiais para tornar estes regimes mais atrativos para o investimento. Todavia, como aqui já foi referido, no contexto económico atual

---

<sup>25</sup> Esta reforma do CIRC foi invocada pela crise económica que se faz sentir em Portugal desde 2008, cujo o qual se focou, entre outros, na política fiscal internacional (GUERRA & PIRES, 2014).

<sup>26</sup> O artigo 45º-A, que vem aceitar como gasto fiscal, dedutível em sede de IRC, durante os primeiros 20 períodos de tributação, após o reconhecimento inicial, o custo de aquisição dos ativos intangíveis inumerados nas alíneas a e b do mesmo artigo, entre os quais figura os ativos de propriedade industrial.

de globalização, este poder não é ilimitado, há que ter em consideração as opções políticas e legislativas dos países vizinhos<sup>27</sup>.

Segundo a Professora Liliana Pereira<sup>28</sup>, os benefícios fiscais traduzem-se em “medidas que conduzirão a uma vantagem ou desagravamento em favor de determinadas pessoas, entidades, atividades ou situações”, “devendo esta característica considerar-se implícita na própria natureza de benefício”. A intenção do legislador, ao adotar um incentivo fiscal, será, em primeira linha, o de atrair atividades económicas e/ou capital, localizados noutras jurisdições e/ou induzir os sujeitos passivos residentes a adotarem certa conduta ou investirem numa certa atividade<sup>29</sup>.

O EBF, atualizado pelo Decreto-Lei nº38/2016, de 15 de julho, no seu artigo 2º define como “benefícios fiscais as medidas de carácter excecional instituídas para tutela de interesses públicos extrafiscais relevantes que sejam superiores aos da própria tributação que impedem.”<sup>30</sup>. Como é possível retirar deste preceito legal, os benefícios fiscais, para além do que carácter excecional, visto que derrogam o princípio da igualdade, têm carácter extrafiscal, querendo isto dizer que, o seu objetivo primário não é a de arrecadação de receita fiscal, mas antes objetivos de carácter económico-sociais<sup>31</sup>.

---

<sup>27</sup> BAL, 2014, 63-70.

<sup>28</sup> Pereira, Liliana, *Os Benefícios Fiscais e o Regime Comunitário dos Auxílios de Estado, A Fiscalidade como Instrumento de Recuperação Económica*, Vida Económica, página 87, cit. por Preto (2013).

<sup>29</sup> Nas palavras de Bal (2014, p.63-64), “the use of tax incentives may be justified by the steering function of taxation. Apart from revenue-raising and redistributive aim, taxes seek to influence human behavior and steer private sector activity in the direction desired by the government”.

<sup>30</sup> De acordo com a opinião de Nabais (2016, p. 383), os benefícios fiscais fazem parte, não do direito fiscal clássico, mas do direito económico fiscal. Este, por sua vez, é constituído por normas jurídicas que regulam a utilização dos instrumentos fiscais para obter resultados estranhos ao direito fiscal, cujo principal objetivo é, não o de obter receitas fiscais, mas resultados extrafiscais. É, portanto, um direito fiscal de regulação económica e social.

<sup>31</sup> Sublinhado nosso.

Ao conceder um benefício fiscal, o Estado está a perder a receita equivalente ao montante de imposto que iria ser cobrado, configurando uma “despesa fiscal” que, por sua vez, “pode ser definida como uma derrogação deliberada ao sistema normal de tributação, que permite atuar sobre a economia privada do mesmo modo que por despesas diretas, representando um pagamento implícito feito pelos poderes públicos por intermédio de uma redução dos impostos a pagar, ou seja, uma despesa pública feita através do sistema fiscal”<sup>32</sup>. O artigo 14º/3 da LGT, faz depender “da clara definição dos seus objetivos” a atribuição destes benefícios e a consequente perda de receita fiscal. Objetivos esses que podem ser de várias ordens<sup>33</sup>, sendo que os objetivos de investimento produtivo<sup>34</sup> e de investigação e desenvolvimento, assumem especial relevo na matéria em análise, pela própria natureza do regime, mas existem outros, que serão indiretamente alcançados, como o emprego e o desenvolvimento regional e nacional.

Configuram como benefícios fiscais as isenções, as reduções de taxa, as deduções à matéria coletável e à coleta, as amortizações e reintegrações aceleradas, assim como outras medidas fiscais, desde que obedeçam às características definidas no artigo nº 2/1 da LGT.

---

<sup>32</sup> Pereira, Manuel Henrique de Freitas, 2014, *Fiscalidade*, 5ª Edição, Coimbra, Almedina, p.415.

<sup>33</sup> Os incentivos fiscais são introduzidos no sistema fiscal pelas mais variadas razões, as quais passamos a enumerar: objetivos de arrecadação de receita, através da atração de negócios que irão contribuir para o crescimento e desenvolvimento económico, criação de trabalho e competitividade nacional; os incentivos podem assumir o papel de contrapeso relativamente aos desincentivos estruturais ou naturais, como fiscais, que possam existir no território; objetivos de competitividade internacional também podem fazer parte do leque de objetivos, visto que os Estados se podem sentir pressionados a oferecer vantagens fiscais para atrair investimento, competindo diretamente com as condições oferecidas pelos estados vizinhos; outros incentivos são adotados pelo simples fato de que, por vezes, podem ser meios muito eficazes de atingir objetivos de ordem ambiental, social, etc (BAL, 2014, p.64).

<sup>34</sup> “Qualquer benefício ao investimento pode ser definido como uma medida que tem por fim aumentar o fluxo esperado de lucros líquidos de impostos derivados desse investimento comparativamente com o seu custo no momento da decisão de investir.” (PEREIRA, 201, p. 437).

No caso de regime *Patent Box*, estamos perante uma isenção<sup>35</sup>, visto que os rendimentos de patentes e desenhos ou modelos industriais são pressuposto previsto na lei de base de tributação e que, por razões extrínsecas, de política económica, esta vê a base de incidência de imposto reduzida, reportando-se a uma determinada parte quantitativa do facto tributário, configurando uma isenção parcial. Logo, o Regime do *Patent Box* configura um benefício fiscal, legalmente previsto do CIRC<sup>36</sup>.

### 3. Orientações da OCDE/G20 no âmbito do projeto *Base Erosion and Profit Shifting Project*

O mercado global rapidamente evidenciou os problemas de origem tributária<sup>37</sup>, ao nível da erosão da base tributável e da transferência de lucros para jurisdições de baixa ou nula tributação. Problemas esses que só através de uma boa governança por parte dos estados, atuando de forma coordenada, poderão ser resolvidos ou, pelo menos, atenuados. De encontro à conjuntura descrita, os G-20 trouxeram as suas preocupações à tona junta da OCDE em junho de 2012<sup>38</sup>. Estas diziam respeito à necessidade de combate do planeamento fiscal agressivo

---

<sup>35</sup> Definida por Pereira (2014, pp. 428-429) como “um benefício em virtude do qual, embora exista o pressuposto previsto na lei como fonte ou base de determinação tributária, por razões extrínsecas, de conveniência política ou económica, a tributação é afastada, temporária ou definitivamente”.

<sup>36</sup> Nabais vem corroborar esta ideia (2016, p.401), ao considerar o regime de *patente box* como um benefício fiscal previsto pelo CIRC.

<sup>37</sup> A “globalização económica traz benefícios. Porém, existem situações em que as normas reguladoras do imposto revelam deficiências que potenciam a erosão de bases tributárias e a transferência de lucros, causando graves problemas fiscais” (CATARINO, J. R., DIOGO, S. & LOPES, A., 2015, p. 443).

<sup>38</sup> Esta não foi a primeira abordagem ao tema por parte da OCDE, sendo que em 1998 lançou um projeto plurianual, o Relatório Sobre as Práticas da Concorrência Fiscal Prejudicial (*Harmful Tax Competition: Na Emerging Global Issue*, Paris, France, OCDE), para limitar a utilização dos paraísos fiscais por parte dos sujeitos passivos de imposto, iniciativa que foi considerada um fracasso, assim como refere Scott Studebaker, em entrevista a Q. C., PHILIP BAKER (2015, p.1-7).

e da deslocalização de rendimento para jurisdições com taxas mais baixas e apetecíveis para as empresas<sup>39</sup>, como também para os particulares. Como resposta a este desafio a OCDE propõe um plano de ação, em julho de 2013, o projeto BEPS (*Base Erosion and Profit Shifting*), com vista a repor e garantir a integridade do imposto sobre o rendimento empresarial, ao nível da concorrência<sup>40</sup>, como ao nível da aceitação voluntária dos impostos por partes dos sujeitos passivos singulares (OECD, 2013).”O relatório BEPS vem expor a magnitude da erosão da base tributária, refletindo sobre a sua evolução global e seus impactos nos sistemas fiscais, tratando também a temática da deslocalização de lucros”<sup>41</sup>.Os vários Estados intervenientes<sup>42</sup>, vêm agora dar uma resposta conjunta aos problemas referidos, admitindo que uma atuação isolada teria pouco, ou nenhum efeito, sobre as preocupações levantadas.

O projeto, apresentado na sua versão final no ano de 2015, é composto por 15 ações, que assumem a natureza de propostas de atuação e medidas a adotar pelos Estados, individualmente, ou coordenados, com vista a um fortalecimento dos sistemas fiscais, de entre as quais consta a ação 5 (*Coutring Harmful Tax Practices More Effectively, Taking into Account Transparency and Substance*). Esta

---

<sup>39</sup> De acordo com o relatório da OECD (2013), *Adressing Base Erosion and Profit Shifting*, OECD Publishing, disponível para consulta online em <http://dx.doi.org/10.1787/9789264192744-eng>, as leis domésticas relativas à tributação de rendimentos plurilocalizados e os standards internacionais definidos, que baseiam-se num ambiente económico caracterizado por um baixo nível de integração económica além fronteiras, descurando do atual ambiente caracterizado por sujeitos passivos de imposto que atuam globalmente, em vários mercados e países ao mesmo tempo, onde a propriedade intelectual assume um papel de destaque, assim como a evolução das tecnologias de comunicação e informação, são os grandes responsáveis pela verificação do comportamento lesivo dos contribuintes. Assim como a interação das leis domésticas no contexto internacional, que provoca o surgimento de lacunas, usadas para reduzir ou eliminar a carga fiscal.

<sup>40</sup> Isto porque as empresas que atuam em mais do que um país, automaticamente dispõem de um leque mais variado de oportunidades de redução ou eliminação da carga tributária, em desfavor das empresas que atuam única e exclusivamente a nível doméstico, que dificilmente têm acesso a certas opções de planeamento fiscal, acabando, deste modo, por distorcer a concorrência.

<sup>41</sup> CATARINO, J. R., DIOGO, S. & LOPES, A. (2015, pp. 415-472).

<sup>42</sup> Um total de 105 países e jurisdições.

assume especial relevância no tema em estudo neste trabalho, assim como a ação 8 (*Aligning Transfer Pricing Outcomes with Value Creation*), de forma residual, visto que versa sobre o tema dos preços de transferência no âmbito dos ativos intangíveis, dos quais fazem parte integrante os ativos de propriedade industrial.

Resumidamente, as orientações propostas na ação 5 procuram assegurar que os rendimentos são sujeitos a imposto onde está localizado onde são criados e onde as atividades económicas que os geraram são levadas a cabo. Fundamentalmente, é sugerida a imposição de um requisito de substância económica<sup>43</sup>. Com isto procura-se evitar que rendimentos beneficiem de regimes favoráveis onde não foi levada a cabo a atividade económica que o gerou, afastando a aplicação de regimes favoráveis e taxas reduzidas ou nulas, destinadas a beneficiar apenas as entidades que contribuem para o crescimento económico do Estado<sup>44</sup>.

Nas palavras de Mendonça (2015, p.25), o objetivo da OCDE será o de “promover sistemas mais equilibrados”, com vista a reduzir o papel da fiscalidade na tomada de decisões relativas à localização das operações, dos capitais e dos rendimentos das empresas, “através de princípios bem definidos e assentes no combate à concorrência fiscal prejudicial”. O reforço do requisito de substância vem garantir uma ligação clara entre as atividades económicas levadas a cabo numa jurisdição, e os benefícios atribuídos aos rendimentos advindos dessa atividade<sup>45</sup>. Este requisito é aplicado aos regimes *Patent Box* ou *Innovation Box* através da abordagem *nexus (modified nexus approach)*<sup>46</sup>, segundo a qual o sujeito

---

<sup>43</sup> Sublinhado nosso.

<sup>44</sup> Maior nível de crescimento desemboca num melhor nível de vida, mas aquele depende de investimentos privados, inclusive investimento estrangeiro. No entanto, os investidores, na hora de investir, têm em linha de conta os impostos aplicáveis aos rendimentos fruto dessa aplicação financeira, entre outros, provocando uma pressão por parte do Governo para que este ofereça regimes fiscais mais favoráveis para captar e atrair estes atores económicos.

<sup>45</sup> SANZ-GÓMEZ, (2015).

<sup>46</sup> Esta abordagem foi a que alcançou um maior consenso, de entre as 3 propostas, que passo a citar: “*value-created approach*”, ao abrigo da qual os sujeitos passivos teriam que levar a cabo uma certa quantidade de atividades de desenvolvimento significativo

passivo só poderá beneficiar da *Patent Box* na medida em que demonstrar que incorreu em despesas e investimentos que levaram à obtenção do intangível” (MENDONÇA, 2015, p. 23). A *rationale* subjacente a atribuição destes incentivos fiscais, deve, na opinião da OCDE, ser a compensação dos riscos ao qual o sujeito passivo de expõe, decorrente do investimento nas atividades de I&D, com vista à criação de um ativo de PI.

As orientações direcionadas aos diferentes Estados neste âmbito, têm apenas como objetivo definir a linha que separa um regime favorável de PI que garante benefícios para os investimentos em I&D, de um regime que tem efeitos nocivos para outros Estados. Através da aplicação deste crivo, é possível distinguir os regimes preferenciais aplicáveis aos rendimentos provenientes de PI, que fazem depender a sua atribuição à extensão das atividades de I&D levadas a cabo pelo contribuinte<sup>47</sup>, dos que atribuem benefícios a rendimentos advindos de atividades sem substância económica, que em nada contribuem para o desenvolvimento económico, cujo único e exclusivo objetivo é reduzir o custo do capital. Logo, separa regimes benéficos para a economia global e para a concorrência fiscal e empresarial, dos regimes malignos, que minam o bom funcionamento, quer da economia, quer da lei fiscal. Os gastos efetuados para obter o rendimento, e os benefícios atribuídos, encontram-se, portanto, relacionados, visto que aqueles irão definir a medida do rendimento tributável, ao revelar a atividade substancial que foi levada a cabo para gerar o ativo e o seu consequente rendimento (NOUWEN, 2013).

Com base nesta abordagem, aplicada aos regimes favoráveis de tratamento de rendimentos de PI, são propostas pela OCDE um vasto leque de orientações que convergem no sentido de assegurar o respeito pelo requisito da atividade substancial, versando sobre os vários elementos constituintes deste tipo de

---

para beneficiar do regime; “*transfer-pricing approach*”, segundo o qual um regime poderia providenciar benefícios a todo o rendimento gerado através de ativos de PI, caso preenche-se um grupo de critérios previamente definidos (SANZ-GÓMEZ, 2015, p. 5).

<sup>47</sup> “*The purpose of the nexus approach is to grant benefits only to income that arises from IP where the actual R&D activity was undertaken by the taxpayer itself.*” (OECD (2015, p. 25) quer isto dizer que o propósito do “*nexus approach*” é garantir que os benefícios fiscais se aplicam apenas ao rendimento que surge da exploração de PI e onde a atividade de I&D foi levada a cabo pelo próprio contribuinte beneficiário (tradução nossa).



incentivos fiscais, os quais iremos abordar e definir ao longo deste trabalho. Como tal, o projeto BEPS será invocado inúmeras vezes, tendo em conta a influência significativa que as orientações da OCDE, neste âmbito, assumem na definição das linhas delimitadoras dos regimes favoráveis de PI.

#### 4. O regime *Patent Box*

Cabe-nos agora definir o regime *Patent Box*, de tratamento preferencial de rendimentos provenientes da cessão de um direito de PI, presente no CIRC, no normativo número 50º-A. Este vem definir o regime aplicável e os seus traços característicos, assim como os requisitos exigíveis, a forma de cálculo para obtenção do montante passivo de beneficiar deste favorecimento, focado no incentivo ao investimento em atividades de I&D. Passamos a reproduzir o artigo em questão:

1 - Concorrem para a determinação do lucro tributável em apenas metade do seu valor os rendimentos provenientes de contratos que tenham por objeto a cessão ou a utilização temporária dos seguintes direitos de propriedade industrial sujeitos a registo:

a) Patentes;

b) Desenhos ou modelos industriais.

2 - O disposto no número anterior é igualmente aplicável aos rendimentos decorrentes da violação dos direitos de propriedade industrial aí referidos.

3 - O disposto no n.º 1 depende da verificação cumulativa das seguintes condições:

a) *[Revogada pelo Decreto-Lei n.º 47/2016, de 22 de agosto]*

- b) O cessionário utilize os direitos de propriedade industrial na prossecução de uma atividade de natureza comercial, industrial ou agrícola;
- c) Os resultados da utilização dos direitos de propriedade industrial pelo cessionário não se materializem na entrega de bens ou prestações de serviços que originem gastos fiscalmente dedutíveis na entidade cedente, ou em sociedade que com esta esteja integrada num grupo de sociedades ao qual se aplique o regime especial previsto no artigo 69.º, sempre que entre uma ou outra e o cessionário existam relações especiais nos termos do n.º 4 do artigo 63.º;
- d) O cessionário não seja uma entidade residente em país, território ou região onde se encontre sujeita a um regime fiscal claramente mais favorável constante de lista aprovada por portaria do membro do Governo responsável pela área das finanças.
- e) O sujeito passivo a cujos rendimentos seja aplicável o disposto no n.º 1 disponha de registos contabilísticos que permitam identificar os gastos e perdas incorridos ou suportados para a realização das atividades de investigação e desenvolvimento diretamente imputáveis ao direito de propriedade industrial objeto de cessão ou utilização temporária, e se encontrem organizados de modo a que esses rendimentos possam claramente distinguir-se dos restantes.

4 - O disposto no presente artigo não se aplica aos rendimentos decorrentes de prestações acessórias de serviços incluídas nos contratos referidos no n.º 1, os quais, para o efeito, devem ser autonomizados dos rendimentos provenientes da cessão ou da utilização temporária de direitos de propriedade industrial.

5 - Os rendimentos a que se aplique o disposto no n.º 1 são também considerados em apenas metade do seu valor para efeitos do cálculo da fração prevista na alínea b) do n.º 1 do artigo 91.º

6 - Para efeitos do presente artigo, considera-se rendimento proveniente de contratos que tenham por objeto a cessão ou a utilização temporária de direitos de propriedade industrial, o saldo positivo entre os rendimentos e ganhos auferidos no período de tributação em causa e os gastos ou perdas incorridos ou suportados, nesse mesmo período de tributação, pelo sujeito passivo para a realização das atividades de investigação e desenvolvimento de que tenha resultado, ou que tenham beneficiado, o direito de propriedade industrial ao qual é imputável o rendimento.

7 - O disposto nos números 1 e 2 apenas é aplicável à parte do rendimento, calculado nos termos do número anterior, que exceda o saldo negativo acumulado entre os rendimentos e ganhos relativos a cada direito de propriedade industrial e os gastos e perdas incorridos com a realização das atividades de investigação para o respetivo desenvolvimento, registados nos períodos de tributação anteriores.

8 - A dedução ao lucro tributável a que se referem os números anteriores não pode exceder o montante que resulte da aplicação da seguinte fórmula:

$$DQ / DT \times RT \times 50\%$$

em que:

DQ = «Despesas qualificáveis incorridas para desenvolver o ativo protegido pela Propriedade Industrial», as quais correspondem aos gastos e perdas incorridos ou suportados pelo sujeito passivo com atividades de investigação e desenvolvimento por si realizadas de que tenha resultado, ou que tenham beneficiado, o direito de propriedade industrial em causa, bem como os relativos à contratação de tais atividades com qualquer outra entidade com a qual não esteja em situação de relações especiais nos termos do n.º 4 do artigo 63.º;

DT = «Despesas totais incorridas para desenvolver o ativo protegido pela Propriedade Industrial», as quais correspondem a todos os gastos ou perdas incorridos ou suportados pelo sujeito passivo para a realização das atividades de investigação e desenvolvimento de que tenha resultado, ou que tenham beneficiado, o direito de propriedade industrial em causa, incluindo os contratados com entidades com as quais esteja em situação de relações especiais nos termos do n.º 4 do artigo 63.º, bem como, quando aplicável, as despesas com a aquisição do direito de propriedade industrial;

RT = «Rendimento total derivado do ativo IP», o qual corresponde ao montante apurado nos termos dos números 6 e 7.

9 - Para efeitos da aplicação da fórmula prevista no número anterior:

a) Apenas são considerados os gastos ou perdas incorridos ou suportados que estejam diretamente relacionados com as atividades de investigação e desenvolvimento, tal como definidas no artigo 36.º do Código Fiscal ao Investimento, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 162/2014, de 31 de outubro, alterado pela Lei n.º 7-A/2016, de 30 de março, ficando excluídos, nomeadamente, os gastos e perdas de natureza financeira tais como juros, bem como os relativos à aquisição, construção ou depreciação de imóveis;

b) O montante total das «Despesas qualificáveis incorridas para desenvolver o ativo protegido pela propriedade industrial» é majorado em 30 %, tendo como limite o montante das «Despesas totais incorridas para desenvolver o ativo protegido pela propriedade industrial».

## 4.1 Âmbito Subjetivo

Encontram-se habilitadas para beneficiar deste regime favorável todos os sujeitos passivos de IRC<sup>48</sup>, considerados residentes em território português<sup>49</sup>, os sujeitos não residentes que aqui tenham estabelecimento estável<sup>50</sup>, assim como os estabelecimentos estáveis de empresas portuguesas que são sujeitos a imposto em Portugal, relativamente aos rendimentos aqui obtidos, a título de *royalties*, e imputáveis àquele. Ambas as partes (o cedente, que é quem cede o direito de PI, e o cessionário, que é aquele a quem o direito é cedido) terão de ser parte de um contrato de cessão ou utilização temporária de propriedade industrial, que venha a gerar rendimentos tributáveis. É relativamente a estes dois atores que a lei estabelece requisitos que têm que se encontrar preenchidos para que o regime favorável se aplique. Quer isto dizer que, o regime não só faz recair exigências sobre o beneficiário do regime, mas também sobre aquele que obtém o direito de explorar o ativo de PI, com vista a evitar que se gerem situações de utilização desta figura para engendrar numa estrutura de planeamento fiscal abusivo, com consequências nefastas para a receita fiscal decorrente da tributação destes rendimentos, tal como para a concorrência fiscal internacional, com respeito pelas orientações de OCDE e da EU neste sentido.

---

<sup>48</sup> Artigo 2º e 3º/1/a do CIRC.

<sup>49</sup> De acordo com o nº3 do artigo 2º do CIRC, consideram-se residentes as pessoas coletivas e outras entidades que tenham sede ou direção efetiva em Portugal.

<sup>50</sup> Artigo 4º, nº 2 do CIRC. O conceito de Estabelecimento Estável encontra-se definido no artigo 5º do CIRC como “qualquer instalação fixa através da qual seja exercida uma atividade de natureza comercial, industrial ou agrícola”. Conceito este aprofundado no artigo 14º, nº7: “instalação fixa através da qual uma sociedade exerce, no todo ou em parte, a sua atividade sujeita a imposto, ao abrigo da convenção para evitar a dupla tributação, ou na sua ausência, ao abrigo do direito nacional”. No mesmo artigo, no seu número 14, alínea c), oferece uma outra definição dentro do contexto da Diretiva Juros e *Royalties*.

#### 4.1.1 Requisitos relativos à pessoa do cedente

Para além dos requisitos do regime geral de tributação em sede de IRC, sobre a pessoa do cedente, que é a entidade que beneficia da isenção parcial prevista legalmente, cai ainda a obrigação de dispor de registos contabilísticos<sup>51</sup> através dos quais seja facilmente identificável os gastos e perdas incorridos no âmbito do investimento em atividades de investigação e desenvolvimento, para a obtenção do rendimento<sup>52</sup>.

#### 4.1.2 Requisitos relativos à pessoa do cessionário

No âmbito deste regime, é sobre o cessionário, que é aquele sobre quem recai o dever de pagar a contraprestação no contrato de cessão ou utilização temporária de um ativo intangível de PI, que recai, com maior foco, a atenção do legislador. O que vai de encontro aos objetivos do incentivo fiscal à exploração dos rendimentos provenientes de I&D<sup>53</sup> e de uma concorrência fiscal internacional saudável, a partir de um respeito constante pelos princípios orientadores universais que abrandam o fenómeno da erosão de bases e deslocação do rendimento tributável.

---

<sup>51</sup> O artigo 123<sup>a</sup> do CIRC vem impor a obrigação de as empresas disporem de contabilidade organizada, que permita o controlo, por parte da autoridade tributária, do lucro tributável. Neste artigo encontramos, do mesmo modo, os requisitos especiais a serem observados. Para um estudo mais aprofundado do tratamento contabilístico dos ativos intangíveis, consultar Castro (2016).

<sup>52</sup> A exigência relativa a registos contabilísticos claros e organizados figura entre o leque de requisitos de aplicação do regime na alínea e), do n.º 3 do artigo em análise. Este requisito justifica-se pelo fato de ser este o meio mais fidedigno de demonstração da situação financeira da empresa, tendo em conta que é com base nas informações fornecidas a nível contabilístico que é determinado o lucro tributável das empresas, com as necessárias adaptações ao Direito Fiscal. Os cálculos relativos ao rendimento que beneficiará do regime, que estudaremos mais à frente neste trabalho, serão efetuados com base nestes registos.

<sup>53</sup> De acordo com a definição oferecida por Mendonça (2015, p.13), “estes incentivos premeiam essencialmente os casos de sucesso, ou seja, a I&D que já originou um novo ativo, um novo conhecimento e que já se encontra em fase de exploração e rentabilização”. Figura distinta dos incentivos às atividades de I&D, que incentiva a criação de novos intangíveis e a investigação propriamente dita.

Como tal, para que a entidade licenciada tenha o direito de beneficiar do regime relativamente aos rendimentos de PI, a outra parte do contrato, o cessionário, terá que respeitar os vários requisitos plasmados no regime legal em estudo. Como tal, a lei fiscal exige que este utilize o direito cedido, na prossecução de atividades de natureza comercial, industrial ou agrícola<sup>54</sup> e que não seja residente num país, território ou região onde usufrua de um regime claramente mais

---

<sup>54</sup> Artigo 50º-A, número 3, alínea b do CIRC.

favorável, constante da lista explanada na Portaria N.º 345-A/2016, de 30 de dezembro<sup>55 56</sup>. Estes territórios encontram-se excluídos do âmbito espacial de aplicação do regime em análise, visto que “têm como característica comum a não incidência de imposto sobre o rendimento de pessoas coletivas, cujo capital seja

<sup>55</sup> Esta lista, com natureza defensiva, no âmbito da luta contra a evasão e a fraude fiscal ao nível internacional, vem alterar a Portaria n.º 150/2004, de 13 de fevereiro, alterada, em 2011 pela Portaria n.º 292/2011, de 8 de novembro, que eliminou da enumeração a República do Chipre e o Luxemburgo, e procedeu à publicação da lista dos comumente denominados “paraísos fiscais” ou *offshores*, prevista no artigo 63º-D da LGT, eliminando desta a Ilha de Jersey, Ilha de Man e o Uruguai. Esta alteração, e consequente eliminação destes da enumeração, foi possível devido à sua adesão ao Fórum Global sobre Transparência e Troca de Informações para efeitos Fiscais; à assinatura de Acordos de Troca de Informações em Matéria Fiscal, com Portugal em 2010 por parte da Ilha de Jersey e da Ilha de Man, e a realização de uma Convenção para evitar a Dupla Tributação e Prevenir a Evasão Fiscal em Matéria de Impostos sobre o Rendimento e sobre o Património com o Uruguai. Por último, a assinatura de um Acordo Multilateral das Autoridades Competentes para Troca Automática de Informações de Contas Financeiras, celebrado ao abrigo da Convenção relativa à Assistência Mutua em Matéria fiscal da OCDE (SANTOS, 2017, <http://expresso.sapo.pt/economia/2017-01-04-Autoridade-Tributaria-atualiza-lista-negra-dos-offshores>). De acordo com a sociedade PLMJ, outros territórios, que ainda constam da lista, preenchem os requisitos elencados no preâmbulo da Portaria, por isso será de esperar que futuramente sejam igualmente revogados. Na seguinte tabela, retirada do site <http://www.plmj.com/xms/files/newsletters/2017/Revisao-lista-paraisos-fiscais-fiscal.pdf>, publicada por aquela sociedade, constam esses mesmos territórios:

Jurisdições	Existência de ATI ou CDT	Troca Automática de Informação	Avaliação Global do Fórum
Guernsey	ATI*	2017	Largely Compliant
Gibraltar	ATI	2017	Largely Compliant
Ilhas Cayman	ATI	2017	Largely Compliant
Ilhas Virgens Britânicas	ATI*	2017	Largely Compliant
Santa Lúcia	ATI	2018	Largely Compliant
Bermudas	ATI	2017	Largely Compliant
Hong Kong	CDT	2018	Largely Compliant
San Marino	CDT	2017	Largely Compliant

\*Os referidos ATI encontram-se em processo de notificação.

<sup>56</sup> Lista constante do anexo 1.



detido por não residentes e exerçam exclusivamente a sua atividade fora do território em questão, também não incidindo via de regra imposto sobre o rendimento na fonte sobre os dividendos distribuídos pelos sócios” (XAVIER, 2014, p. 361). Estamos, pois, perante “benefícios” aplicados a rendimentos de atividades sem substância económica, o que vai contra as orientações da OCDE, os princípios tributários definidos a nível europeu, como contra vários princípios estipulados constitucionalmente em Portugal. Como já aqui foi referido, as empresas recorrem com frequência a estas localizações como partes de estruturas de planeamento fiscal<sup>57</sup>. Não cabe no presente trabalho um estudo aprofundado destas estruturas de planeamento fiscal, todavia, para clarificar e justificar as opções normativas do legislador português, é imperativo efetuar uma breve análise das mesmas.

#### 4.1.3 Estruturas de planeamento fiscal

Importa, antes demais, proceder à definição do conceito amplo de planeamento fiscal abusivo<sup>58</sup>, e das variadas formas que este pode assumir, ainda que de forma resumida e breve. Assim sendo, faz parte do conhecimento geral que ao contribuinte assiste o direito de efetuar um planeamento fiscal das suas atividades, com vista a reduzir a carga fiscal legitimamente<sup>59</sup>, como forma de gestão da

---

<sup>57</sup> Podemos prever como uma das formas de planeamento fiscal, possível dentro desta moldura, as sublicenças. No artigo 32º, nº9 do CPI encontra-se prevista a faculdade, por parte do cessionário/licenciado, de conceder sublicenças. Quer isto dizer que, caso o licenciado seja uma empresa localizada num dos paraísos fiscais constantes da lista referida, e efetuar, com consentimento obrigatório do licenciante, um contrato de sublicença, passa a atuar, deste modo, como uma *IP Holding Company*. Questão essa que iremos aprofundar dentro do tópico em 4.1.3.

<sup>58</sup> Consultar o Decreto-Lei nº 29/2008, de 25 de fevereiro, que entrou em vigor a 15 de maio de 2008, para uma um conhecimento mais aprofundado das “medidas de reforço da eficácia no combate à fraude e à evasão fiscais, designadamente mediante a adopção de medidas que estejam em linha com as melhores práticas europeias e internacionais”, relativas ao planeamento fiscal abusivo ou agressivo. De acordo com a alínea a9, do artigo 3º, deste diploma legal, planeamento fiscal diz respeito a “qualquer esquema ou actuação que determine, ou se espere que determine, de modo exclusivo ou predominante, a obtenção de uma vantagem fiscal por sujeito passivo de imposto”.

empresa. Este direito tem como limite a lei fiscal, o que nela versa, e em última instância, o abuso de direito<sup>60</sup>. O que se encontra para além desta linha delimitadora, assumirá a natureza de planeamento fiscal abusivo, o qual, por sua vez, poderá assumir a forma de fraude fiscal, fraude à lei fiscal<sup>61</sup>, tal como evasão<sup>62</sup> e elisão fiscal<sup>63</sup>. Palma (2015) vem definir as vias existentes para evitar ou diminuir a carga fiscal:

---

<sup>59</sup> A tese defendida por PALMA (2015, pp. 126), vai de encontro ao que aqui afirmamos. De acordo com a autora, “o planeamento fiscal não é, em si mesmo, um ato ilícito, mas de poupança fiscal, de gestão tributária, através do qual o contribuinte procura obter uma vantagem fiscal” (p. 126). Estamos perante um direito que assenta no “princípio constitucional da liberdade de iniciativa económica” (61º, nº1 da CRP).

<sup>60</sup> Nas palavras de SILVA (2006, p.791-832), (<https://portal.oa.pt/comunicacao/publicacoes/revista/ano-2006/ano-66-vol-ii-set-2006/doutrina/joao-nuno-calvao-da-silva-elisao-fiscal-e-clausula-geral-anti-abuso/>), o abuso de direito assume, no direito fiscal, uma das formas de elisão fiscal. Dentro do campo da licitude fiscal, existem situações em que, apesar não se verificar o fato desencadeador da aplicação das normas fiscais, o comportamento em questão pode não ser formalmente contrários à lei, no entanto o resultado alcançado será, de sua parte, idêntico ao que aquela visa impedir. Nestes casos, encontrar-nos-emos no campo da elisão ou evitação fiscal, que, de acordo com o autor aqui referido, pode assumir a forma de simulação, fraude à lei e, no limite, de abuso de direito. Para além das cláusulas especiais anti-abuso, a cláusula geral anti-abuso, explanada no artigo 38º da LGT assume um papel preponderante no combate a estas práticas e como limite à liberdade e autonomia dos cidadãos quando as opções dos mesmos sejam anómalas e determinadas por fins fiscais.

<sup>61</sup> Saldanha Sanches delimita ambos os conceitos: “teremos de falar em fraude fiscal sempre que encontremos um comportamento que viola um qualquer dever de cooperação do contribuinte e de fraude à lei fiscal para os comportamentos que torneiem ou contornam a lei fiscal sem que expressamente a infrinjam.” (SANCHES, 2000). O nº1, do artigo 103º do RGIT define o conceito de fraude fiscal como “as condutas ilegítimas tipificadas no presente artigo que visem a não liquidação, entrega ou pagamento da prestação tributária ou a obtenção indevida de benefícios fiscais, reembolsos ou outras vantagens patrimoniais suscetíveis de causarem diminuição das receitas tributárias”.

<sup>62</sup> Ao contrario do que sucede com a fraude fiscal, na evasão fiscal “o facto tributário desencadeador da aplicação da norma de tributação não se verifica, pelo que a obrigação fiscal não chega a nascer. Consequentemente, não podemos perspetivar uma “fuga” ao imposto, pois este, rigorosamente, nunca foi devido” (SILVA, 2006,p.791-832, <https://portal.oa.pt/comunicacao/publicacoes/revista/ano-2006/ano-66-vol-ii-set-2006/doutrina/joao-nuno-calvao-da-silva-elisao-fiscal-e-clausula-geral-anti-abuso/>).

<sup>63</sup> No contexto de atuação plurilocalizada das empresas, o conceito de elisão fiscal internacional, assenta, nas palavras de XAVIER (2014, p.352-353), “num duplo pressuposto: a existência de dois ou mais ordenamentos tributários, dos quais, um ou mais, se apresentam face a uma dada situação concreta, como mais favoráveis que o outro ou ou-

a) *intra legem*, quando a poupança fiscal é expressa ou implicitamente querida pelo legislador que estabelece normas negativas de tributação;

b) *extra legem* a poupança fiscal ocorre através da utilização de negócios jurídicos que não estão previstos nas normas de incidências fiscal;

c) *contra legem* – evasão fiscal no sentido amplo.

Como estudaremos com mais pormenor no presente trabalho, os rendimentos provenientes da exploração de ativos de propriedade intelectual, assumem a denominação de *royalties*. Estes são a contrapartida paga pelo licenciamento da PI e “representam um instrumento privilegiado de planeamento fiscal internacional” (Pinheiro, 2014), devido às suas características muito próprias. Neste contexto, surgem, entre outras estruturas de planeamento fiscal, as denominadas *IP Holding Companies (IP HoldCo)*, empresas que, por norma, encontram-se localizadas em paraísos fiscais, ou em países que detenham uma rede de CDT’s favorável a estes esquemas<sup>64</sup>, tendo como fonte, quase exclusiva, de rendimento os *royalties*, pagos por empresas localizadas em outros países com cargas fiscais mais pesadas. Daí que as entidades licenciadas, residentes em paraísos fiscais, se encontrem expressamente excluídas do âmbito de aplicação do regime *Patent Box* <sup>65</sup>. Na maior parte dos casos, estas empresas encontram-se inseridas num

---

tros; a faculdade de opção ou escolha voluntária pelo contribuinte do ordenamento tributário aplicável”. Por outro lado, no âmbito interno, e ainda de acordo com o mesmo autor, a elisão fiscal corresponde à “prática de acto ou conjunto de actos, no âmbito da esfera de liberdade concedida aos particulares pelo princípio da legalidade ou tipicidade da tributação, e que têm como efeito a aplicação de regime tributário menos oneroso do que se aplicaria sem que tal acto ou conjunto de actos tivesse sido praticado”.

<sup>64</sup> Referimo-nos ao comumente denominado pela doutrina como *Treaty Shopping*.

<sup>65</sup> Normas especiais anti-abuso, semelhantes às presentes no artigo em estudo, como a alínea c), do n.º 3, proliferam na legislação fiscal portuguesa. Como exemplo temos a alínea e), do número 1 do artigo 51.º do CIRC, relativo à eliminação da dupla tributação económica de lucros e reservas distribuídos. Normas essas que visam “prevenir ou reprimir obtenção de determinadas vantagens fiscais”, inseridas nos sistemas após a verificação de uma constante e continuada conduta errónea por parte dos atores da cena jurídico-fiscal, procurando, desta forma, “combater a elisão fiscal ou planeamento abusivo”. Palavras utilizadas por Courinha (2009), relativas a um outro assunto, tal como evidência o título atribuído pelo mesmo ao texto, mas que têm aplicação analógica ao estudo aqui levado a cabo.

grupo sociedades, com as quais mantêm uma ligação direta ou indireta, permitindo, deste modo, o desvio de lucros através da dedução dos valores pagos a título de *royalties* pelas sociedades cessionárias, para, ao abrigo de regimes como aquele que aqui submetemos a escrutínio, serem tributadas em apenas 50% na esfera da entidade cedente<sup>66</sup>.

### 3.1.4 Relações especiais no âmbito do regime

Consta no leque dos requisitos de aplicação do *Patent Box*, na alínea c), do nº 3, do artigo 50º-A do CIRC, que, para que os rendimentos de propriedade industrial se encontrem habilitados para beneficiar do tratamento favorável por parte da autoridade fiscal portuguesa, o cessionário não poderá fornecer bens ou serviços, fruto da exploração do direito que lhe é cedido, à entidade cedente, ou outra empresa que com esta se encontre numa relação de grupo<sup>67</sup>, os quais originem gastos fiscalmente dedutíveis<sup>68</sup> na esfera de uma, ou de outra.

---

<sup>66</sup> A estrutura de planeamento fiscal abusivo aqui explicada é apenas uma das muitas hodiernamente utilizadas pelas empresas, uma das mais básicas, visto que com a legislação em vigor em Portugal e noutros países, revelam-se ineficazes neste campo de atuação.

<sup>67</sup> «Existe um grupo de sociedades quando uma sociedade, dita dominante, detém, direta ou indiretamente, pelo menos, 75% do capital de outra ou outras sociedades ditas dominadas, desde que tal participação lhe confira mais de 50% dos direitos de voto.» (numero 2 do artigo 69º CIRC). Quando a participação ou os direitos de voto em questão são detidos de forma indireta, a percentagem efetiva é obtida através do processo de multiplicação sucessiva das percentagens detidas em cada um dos níveis e o resultado da soma das percentagens das participações ou direitos de voto traduz a percentagem efetiva das participações ou direitos de voto, tal como define o nº6. Para uma noção mais aprofundada do conceito e regime dos grupos de sociedades ver OLIVEIRA (2016) e ANTUNES (1993). Este conceito abarca não apenas os “grupos de direito”, previstos no Código das Sociedades Comerciais, Título VI, sob a epígrafe “Sociedades Coligadas”, relativamente aos quais se verifica “uma direção económica unitária resultante de um instrumento expressamente previsto na lei” (Oliveira, 2016), como aqueles “grupos de facto” que, muito embora não preencha o conceito legal de grupo de sociedades, verifica-se, para além de uma relação de domínio, uma direção económica unitária. Para uma reflexão aprofundada sobre esta distinção consultar Antunes (1993, pp. 23-29), e, numa semelhante, mas atual, visão, Oliveira (2016, pp. 25-31).

Como é de notar, a relação de grupo assume, neste âmbito, extrema relevância. Antes demais, importa referir que um grupo de empresas, de acordo com a definição oferecida pelo n.º3, do artigo 69.º do CRIC, abarca um conjunto de características próprias, que vão para além do que se encontra previsto no Direito das Sociedades Comerciais, tendo em conta a extrema relevância desta figura no contexto dos impostos. Aquele artigo vem definir o “Regime especial de tributação dos grupos de sociedades”<sup>69</sup>, de acordo com o qual, a determinação do lucro tributável de um grupo empresarial é efetuada através do lucro consolidado, que por sua vez se traduz, de acordo com o artigo 70.º do CIRC, “na soma algébrica dos lucros tributáveis e dos prejuízos fiscais apurados nas declarações periódicas individuais de cada uma das sociedades pertencentes ao grupo”. Assim, mesmo que os resultados da utilização dos direitos de PI cedidos pela empresa proprietária do ativo em questão, não se materializem em gastos dedutíveis na esfera desta, o facto de isto se verificar na esfera de uma outra sociedade, com a qual esta seja parte num grupo, os efeitos que o legislador pretendeu evitar com a imposição deste requisito, verificar-se-iam, mesmo que indiretamente. Contudo, esta restrição aplicar-se-á apenas quando se verifique a existência de relações especiais<sup>70</sup>

---

<sup>68</sup> Gastos fiscalmente dedutíveis, reconduzem-se a “todos os gastos ou perdas incorridos ou suportados pelo sujeito passivo para obter ou garantir os rendimentos sujeitos a imposto”, elencados nas várias alíneas do n.º2 do artigo 23.º do CIRC.

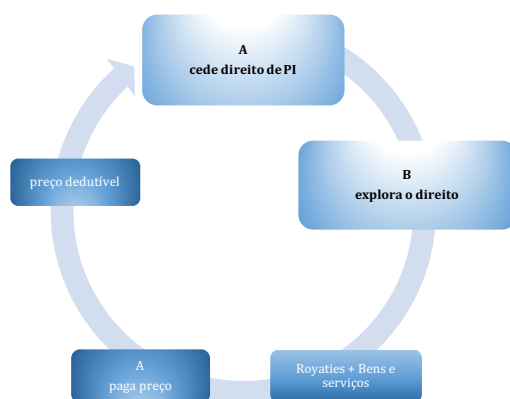
<sup>69</sup> O Direito Fiscal reconheceu a relevância desta personagem, que apesar de não lhe ser reconhecida personalidade jurídica, visto que as empresas parte do complexo mantêm a sua personalidade jurídica individual, não descurando da unidade verificada no âmbito da direção económica do grupo, efetuada pela empresa dita “mãe”, no mundo empresarial, e as suas consequências para o quadro jurídico-fiscal, e abraçou o conceito de “grupos de sociedades”. Espelho disso mesmo é a publicação do Decreto-Lei n.º414/87 de 31 de dezembro, que introduziu o regime de tributação desta figura jurídica pelo seu lucro consolidado, adotando, na sua versão atualizada, lugar no CIRC no artigo 70.º. O direito contabilístico engendrou nesta tendência em 1991, com a entrada em vigor do Decreto-lei n.º238/91, de 2 de julho, versão atualizada pelo Decreto-lei n.º35/2015 de 17 de fevereiro, introduzindo a figura da consolidação de contas no âmbito desta disciplina, atualmente presente no Sistema de normalização Contabilística, na Norma de Contabilística de Relato Financeiro n.º 15, sob a epígrafe “Investimentos em Subsidiárias e Consolidação”.

<sup>70</sup> Existem relações especiais entre duas sociedades quando uma tem o poder de exercer, de forma direta ou indireta, uma influência significativa de gestão da outra, sendo que o artigo 63.º/4 elenca todas as situações que se verifica este vínculo entre entidades.

entre o licenciado e a licenciante, ou entre este e uma empresa que se encontre integrada num grupo de empresas com aquela, de acordo com a definição do conceito em apreço pelo nº4 do artigo 63º<sup>71</sup>.

Segue-se uma esquematização do que aqui descrevemos para uma melhor compreensão do significado desta “circularidade de gastos” que o legislador português procurar evitar com a exigência de preenchimento deste requisito. Na Fig.1, A é a entidade cedente e B a entidade cessionária. O direito de PI passa por B, “transformando-se” em *royalties* e fornecimento de bens e serviços na esfera da entidade A, sendo que o preço pago por estes últimos, irá gerar nesta um gasto dedutível. Na Fig. 2, surge a entidade C, que se encontra numa relação de grupo com A, e adquire bens e serviços fornecidos por B, decorrentes da sua exploração do ativo cedido por A. Neste segundo caso, apesar de os gastos não serem diretamente dedutíveis na esfera de A,<sup>72</sup> a sociedade cedente acaba por beneficiar indiretamente com este fluxo, ao abrigo do artigo 70º do CIRC.

Fig. 1 Circularidade de Gastos no ciclo de relações entre cedente e cessionário.

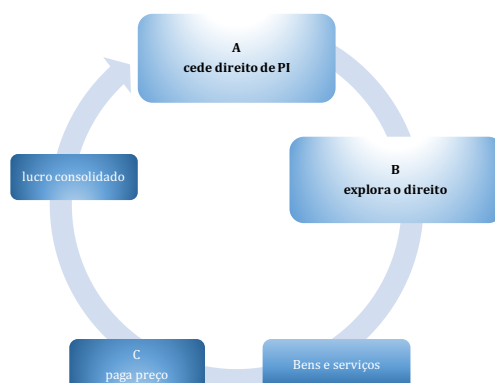


---

<sup>71</sup> “Considera-se que existem relações especiais entre duas entidades nas situações em que uma tem o poder de exercer, direta ou indiretamente, uma influencia significativa nas decisões de gestão da outra.” Esta identificação foi introduzida, na sua redação inicial pela Lei nº30-G/2000 de 29 de dezembro.

<sup>72</sup> Artigo 70º do CIRC.

Fig. 2 Circularidade de gastos no ciclo de relações entre cedente e cessionário e uma terceira entidade relacionada com o cedente.



Do nosso ponto de vista, o que se procura evitar com esta norma anti-abuso é esta denominada “circularidade de gastos”. O titular da PI estará, dentro deste quadro de operações, a pagar pelos efeitos da utilização do seu próprio direito cedido. Como tal, para além de beneficiar de uma tributação favorável, ao abrigo do regime em estudo, quanto aos *royalties* recebidos a título de remuneração por parte do cessionário, poderá ainda deduzir os gastos efetuados através da aquisição de bens e serviços à entidade cedente, resultantes da exploração desse mesmo direito de PI. Tendo em conta que estamos perante a aquisição de bens ou serviços que a própria entidade cedente poderia produzir dentro da sua esfera, obtendo rendimento através da exploração do direito por ela desenvolvido, e criado através de investimentos avultados e exposição aos riscos normais do mercado. Dentro desta linha de raciocínio é manifesto o vazio de justificação económica deste fenómeno circulatório, sendo ainda mais manifesto quando verificado no âmbito de uma relação especial. Quer-nos parecer que, diante de tal estrutura empresarial e de fluxos financeiros, estaríamos perante, antes demais, de um esquema de planeamento fiscal abusivo, que, na nossa opinião, e pensamos que também o legislador se orientou neste sentido, assumirá estes contornos no seio de entidades entre as quais existe algum tipo de relação de controlo, tendo em conta que, dentro deste contexto, a obtenção de vantagens no âmbito fiscal são de mais fácil acesso.

Para além do exposto, cremos que a questão dos preços de transferência<sup>73</sup>, também teve influência significativa sobre a análise e decisão do legislador. Tendo em conta que é no desenvolver destas relações que aqui descrevemos, sendo patente o facto de estarmos perante a problemática da fixação de valores no que toca aos ativos intangíveis, que se levantam grande parte das questões relativas à “transferência indireta de lucros”. Esta “pressupõe uma divergência entre o preço efetivamente estipulado e o preço “justo”, “normal” ou “objectivo”, entendendo-se por este, o que seria fixado entre empresas independentes, atuando em circunstâncias análogas (*arm's lenght price*, cláusula *dealing at arm's lenght*)” (XAVIER, 2014, p.432). O princípio do “*arm's lenght*”<sup>74</sup>, evocado por este autor, encontra consagração na lei portuguesa no n.º1 do artigo 63.º do CIRC<sup>75</sup>, na Portaria 1446-C/2001, de 21 de dezembro, que versa sobre os preços de transferência nas operações efetuadas entre sujeitos passivos de IRS ou do IRC e qualquer outra entidade, assim como o artigo 9.º da Convenção Modelo da OCDE, adotada quase na íntegra nas convenções realizadas por Portugal.

---

<sup>73</sup> Nas operações comerciais, bem como nas operações financeiras, entre um sujeito passivo e uma outra entidade, que, com aquele, esteja em situação de relações especiais, é expressamente exigido pelo ordenamento português, no artigo 63.º, n.º 1 do CIRC, que sejam contratados, aceites e praticados os termos e condições substancialmente idênticos aos que seriam contratados, aceites e praticados entre entidades independentes, num mesmo contexto.

<sup>74</sup> A aplicação do princípio do “*arm's lenght*”, ou da plena concorrência, tem como função estabelecer um tratamento fiscal equiparado, entre empresas integradas em grupos internacionais plurilocalizadas, e empresas independentes, assim como neutralizar algumas práticas de evasão fiscal reconhecidas, para salvaguardar a base tributável interna.

<sup>75</sup> Este princípio normativo tem um âmbito territorial ilimitado, quer isto dizer que, ao contrário de muitas outras normas presentes no sistema fiscal português, “o regime em apreço é aplicável quer a operações meramente internas, realizadas entre residentes e sujeitos apenas à jurisdição portuguesa, quer a operações multinacionais, em que um dos contratantes não é residente, implicando a sujeição a, pelo menos, duas das jurisdições nacionais diferentes”, de acordo com ALBUQUERQUE, Paulo F. C. M. (2015). Preços de Transferência. In J. R. Catarino & V. B. Guimarães (coord.), *Lições de Fiscalidade* (pp. 167-197). Almedina. Esta opção legal vem realçar o facto de que certas decisões internas, têm consequências externas, e que, como tal, existem certos princípios legais que se devem estender para além-fronteiras, de encontro ao interesse de todos os Estados envolvidos. Daí que o trabalho da OCDE no âmbito do BEPS venha chamar a atenção para estas questões.



Para sublinhar esta preocupação por parte dos Governos, no âmbito dos ativos intangíveis, refira-se que, na definição do conceito de *royalties* adotado pela OCDE, na Convenção Modelo para evitar a Dupla Tributação, no artigo 12º, esta vem dizer que, “quando, devido a relações especiais existentes entre o devedor e o beneficiário efectivo das royalties ou entre ambos e qualquer outra pessoa, o montante das royalties, tendo em conta o uso e o direito ou as informações pelas quais são pagas, exceder o montante que seria acordado entre o devedor e o beneficiário efectivo, na ausência de tais relações, as disposições deste Artigo aplicar-se-ão apenas a este último montante”. Neste caso, o excesso pode continuar a ser tributado de acordo com a legislação de cada Estado contratante, tendo em conta as outras disposições desta Convenção”. É, pois, no desenrolar destas relações especiais entre cedente, ou empresa terceira relacionada, e o cessionário, que mais facilmente nos iremos deparar com casos de utilização de preços de transferência para obtenção indevida de lucros.

A questão dos preços de transferência assume relevância tal, tanto no quadro nacional, como internacional, que uma das ações do projeto BEPS, já aqui mencionado, se debruça sobre esta temática. A ação 8, vem, entre outros, sugerir uma atuação conjunta dos Estados na aplicação do princípio “*arm’s lenght*”, definindo que “*the principle requires that transactions between associated enterprises<sup>76</sup> are priced as if the enterprises were independent, operating at arm’s lenght and engaging in corporate transactions under similar conditions and economic circumstances<sup>77</sup>*”. Como tal, a aplicação deste princípio baseia-se na comparação das condições que seriam estabelecidas entre duas entidades não relacionadas, com aquelas que são acordadas entre entidades relacionadas. Esta operação teórica é efetuada atendendo ao facto que entidades não relacionadas, ao avaliar os termos

---

<sup>76</sup> “Two enterprises are associated if one of the enterprises participates, directly or indirectly, in the management, control, or capital of the other or if “the same persons participate directly or indirectly in the management, control, or capital” of both enterprises” (OECD, 2017).

<sup>77</sup> “The key question is whether the actual transaction possesses the commercial rationality of arrangements that would be agreed between unrelated parties under comparable economic circumstances.” OECD(2) (2015).

de uma possível transação, terão em linha de conta as opções disponíveis e optarão por efetuá-la apenas nas situações em que esta figure como comercialmente mais vantajosa e rentável, de entre as opções possíveis.

Esta questão levanta problemas, tanto para as empresas, como para as administrações fiscais, ao nível das políticas adotadas e ao nível prático: *“at the policy level, countries need to reconcile their legitimate right to tax the profits of a taxpayer based upon income and expenses that can reasonably be considered to arise within their territory with the need to avoid the taxation of the same item of income by more than one tax jurisdiction. At a practical level, a country’s determination of such income and expense allocation may be impeded by difficulties in obtaining pertinent data located outside its own jurisdiction”*<sup>78</sup>.

Concluimos, portanto, que poderão surgir abusos e a ocorrência da erosão da base tributário dentro do quadro de situações analisados. A empresa cedente poderia utilizar o direito por ela desenvolvido para obter vantagens fiscais ilegítimas, lançando mão de relação especiais com outras empresas para obter lucro e deturpar todo o objetivo deste regime.

#### 4.2 Tipologia de ativos de Propriedade industrial

O regime *Patent Box* português prevê que apenas os rendimentos provenientes de contratos que incidam sobre direitos de patentes ou desenhos e modelos industriais, são eleitos para beneficiar do incentivo estatal<sup>79</sup>. Importa, portanto, delimitar cada uma destas figuras de propriedade industrial.

---

<sup>78</sup> OECD (2017).

<sup>79</sup> Esta opção legal, justifica-se, entre outras, pela adoção das orientações da OCDE no âmbito do projeto BEPS, ação 5. De acordo com esta, sob os desígnios do *“Modified Nexus Approach”*, apenas as patentes e os ativos de PI funcionalmente equivalentes, que são protegidos legalmente e sujeitos a um processo de aprovação e registo, são considerados como qualificáveis para beneficiar do regime, excluindo do leque de ativos elegíveis os ativos de PI relacionados com *marketing* (como as marcas). Opção esta reafirmada no documento da OECD(1) (2015, p. 5).

A atribuição de um direito de propriedade industrial traduz-se numa exceção ao princípio da liberdade concorrencial, visto que, com reconhecimento legal de um direito exclusivo de exploração daquela inovação, passa a existir um monopólio de exploração na esfera do titular desse direito. Esta limitação da liberdade de concorrência de terceiros em relação ao sujeito titular do direito, tem como objetivo primário o de estimular o desenvolvimento e o progresso técnico, através da garante de uma proteção legal do investimento feito para desenvolver e criar o ativo protegido *erga omnes*, assumindo a natureza de recompensa pelo esforço financeiro e económico investido pelo sujeito económico.

Importa agora definir cada um destes direitos contemplados pelo regime.

#### 4.2.1 Patentes

Uma patente de invenção é, nas palavras de Pedro Sousa e Silva<sup>80</sup>, “um título que confere um direito exclusivo<sup>81</sup> de exploração de um invento”, que pode consistir num produto novo, um processo novo de obtenção de um produto ou uma nova utilização de um produto. De acordo com a definição oferecida pelo European Patent Office, uma patente é “*a legal title that gives inventors the right, for a limited period (usually 20 years), to prevent other from making, using or selling their invention without their permission in the countries for which the patente has been granted*”<sup>82</sup>.

O direito de patente atribuí ao seu titular o exercício exclusivo de uma atividade económica de exploração da invenção, para que este possa obter a remuneração do investimento feito<sup>83</sup>, mas também vem proteger os interesses da sociedade, visto que exige que esse direito seja explorado, proporcionando a fruição

---

<sup>80</sup> SILVA, Pedro Sousa (2011 p. 43).

<sup>81</sup> De acordo com o artigo 101º, nº1 do CPI, o direito conferido pela patente é um direito positivo e exclusivo de realizar, utilizar e comercializar o produto, procedimento ou uso patenteado.

<sup>82</sup> <http://www.epo.org/service-support/glossary.html>.

das vantagens da invenção por parte da comunidade<sup>84</sup>. Na ótica de Luís Couto Gonçalves (2015, p.38) “o sistema de patentes vem respondendo, em geral, com mais segurança, eficácia e equilíbrio aos interesses essenciais em presença: o estímulo da atividade inventiva, a difusão do conhecimento, o desenvolvimento da ciência e da tecnologia e a proteção do titular da patente.”

O Instituto Nacional de Propriedade Industrial enumera as vantagens conferidas com a proteção das invenções através do instituto da patente, de entre as quais consta a valorização do esforço financeiro e o investimento em capital humano e intelectual utilizado e a garantia da possibilidade de transmitir ou ceder, através de licenças a favor de terceiros, o direito concedido.

#### 4.2.2 Desenhos ou Modelos

Os desenhos ou modelos industriais<sup>85</sup> também fazem parte dos direitos de propriedade industrial e os rendimentos obtidos através da sua exploração encontram-se elencados no regime em estudo<sup>86</sup>.

---

<sup>83</sup> Nas palavras de Silva (2011, p.51) “a função da patente consiste em assegurar ao inventor a possibilidade de este extrair do mercado a remuneração do seu esforço criativo, pondo-o temporariamente ao abrigo da concorrência, no exercício da sua atividade económica de exploração do invento”.

<sup>84</sup> “The most important objective behind patenting is to prevent third parties from exploiting the related invention. However, strategic patenting seems increasingly important and may also provide signal to rivals, potential negotiation, reputation, but also incentives for R&D employees and the measurement of performance” (ALSTDSAETER et al., 2015, p.7).

<sup>85</sup> Os desenhos ou modelos industriais, que, de acordo com Gonçalves (2015, p.125) têm “finalidade prática e concorrencial”, são distintos dos desenhos e modelos artísticos, cuja finalidade é *puramente estética e não utilitária*.

<sup>86</sup> De acordo com o relatório da OCDE relativo à Ação 5 do projeto BEPS (OCDE(3), 2015), apenas as patentes, definidas amplamente e outros ativos de PI que partilhem das mesmas características das patentes (novidade, atividade inventiva, suscetibilidade de aplicação industrial), como o *software* protegido por direitos de autor. Neste último caso, onde se incluem os desenhos e modelos industriais, com exceção do *software*, as jurisdições que atribuem benefícios dentro desta categoria de ativos de PI, deverão notificar o FHTP e fornecer informações sobre o regime legal aplicável, o número de cada tipo de ativo incluído nesta terceira categoria, o número de contribuintes que beneficiam do mesmo e o total do rendimento obtido.

A definição legal deste tipo de direitos encontra-se plasmado no artigo número 173º do CPI<sup>87</sup> como “a aparência da totalidade, ou de parte, de um produto resultante das características de, nomeadamente, linhas contornos, cores, forma, textura ou materiais do próprio produto e a sua ornamentação”. Quer isto dizer que o direito exclusivo incide sobre o aspeto exterior do produto, e não sobre o produto em si mesmo considerado. A proteção concedida tem a duração de 5 anos, renováveis até ao máximo de 25 anos<sup>88</sup>, e concede o direito exclusivo de explorar o objeto do registo e impedir a sua utilização por terceiros<sup>89</sup>, como de transmitir ou ceder a sua utilização<sup>90</sup>.

#### 4.3 Tipologia de Rendimentos

O regime do artigo 50º-A do CIRC é aplicável aos rendimentos provenientes da exploração de ativos de propriedade industrial, nomeadamente patentes e desenhos ou modelos industriais, através de contratos, cujo objeto se identifique com uma cessão ou utilização temporária dos direitos de patentes ou de desenhos ou modelos industriais, assim como aos rendimentos provenientes da obrigação extracontratual que nasce da violação de um direito deste âmbito.

No âmbito do contrato de cessão de direito de PI, caberá ao licenciado, como contrapartida do direito de explorar o ativo de propriedade industrial, o pagamento de uma remuneração, considerada como rendimento tributável em sede de IRC, na esfera do cedente, sendo esta “a sua principal obrigação contratual”<sup>91</sup>, que assume a denominação de *royalties*.

---

<sup>87</sup> (ASCENSÃO & VICENTE, 2013)

<sup>88</sup> Artigo 201º do CPI.

<sup>89</sup> Artigo 203º número 1 do CPI.

<sup>90</sup> Artigo 31º número 1 do CPI.

<sup>91</sup> (SOUSA, 2010, p.37)

Importa definir este conceito de rendimento de exploração de direitos de PI, a natureza que assume e os contornos do regime neste âmbito, dentro de uma análise do quadro normativo e doutrinal dos vários elementos que estão direta ou indiretamente relacionados com o conceito de *royalties*.

#### 4.3.1 Licença de Exploração

Os direitos de propriedade intelectual, devido à sua natureza essencialmente patrimonial, e “enquanto direitos subjetivos privados absolutos”<sup>92</sup>, podem ser objeto de exploração económica, através de transmissão ou cessão. Esta faculdade<sup>93</sup> atribuída ao titular de direito industrial, de explorar o seu direito de forma exclusiva, e como considerar mais vantajoso, prende-se com a ideia de recompensa pelo investimento, tanto financeiro, como intelectual e criativo, feito pelo criador<sup>94</sup>. Apesar da possibilidade de obter rendimentos através de propriedade industrial, objeto de negócios jurídicos vários, o regime legal do *Patent Box* contempla apenas os rendimentos provenientes de contratos de licença. Esta, por sua vez, consiste num “negócio jurídico, normalmente a título oneroso, pelo qual o titular de um direito de patente autoriza, temporariamente, uma outra pessoa, à exploração económica, total ou parcial, quer no plano objectivo, quer no plano geográfico, do direito de patente de que é titular”<sup>95</sup>. O objeto deste negócio jurídico traduz-se no “uso ou exploração de um direito privativo industrial tal como emerge do respetivo regime”<sup>96</sup>. O contrato poderá ser realizado já na pendência

---

<sup>92</sup> (MARQUES, 2008, p. 18)

<sup>93</sup> Faculdade essa que consiste no facto de o titular transmitir ou ceder o seu direito de propriedade industrial encontra-se legalmente prevista no artigo nº 31 do CPI, para as transmissões, e no artigo 32º para as licenças. O contrato de transmissão incidirá sobre a propriedade do direito, enquanto que o contrato de licença tem como objeto o seu uso ou fruição.

<sup>94</sup> (SOUSA, 2009/2010, p.9).

<sup>95</sup> (GONÇALVES, 2014, p. 113).

<sup>96</sup> (SOUSA, 2010, p.18).

do pedido de registo, de acordo com o artigo 32º nº2 do CPI, tendo em conta que este pedido confere uma proteção provisória ao respetivo requerente (artigo 5º do CPI).

Dentro da categoria de contratos de licença de direitos de propriedade industrial, temos duas subcategorias: as licenças voluntárias e as licenças compulsórias ou obrigatórias, cujos conceitos passamos a delimitar.

### **Licenças Voluntárias**

As licenças voluntárias já foram aqui por nós definidas. Consistem num contrato em que o licenciante autoriza o gozo e a exploração do seu direito ao licenciado, assumindo, deste modo, um carácter voluntário, este contrato nasce da vontade das partes. Citando a definição oferecida por Marques (2008), “a licença (voluntária) exprime e é fruto de um negócio jurídico, pelo qual o titular (ou o requerente de um direito de propriedade industrial ou, ainda, o usufrutuário ou representante do titular) de um direito de propriedade intelectual autoriza, temporariamente (ainda que por todo o tempo de vigência do exclusivo), uma outra pessoa a exercer a totalidade ou somente algumas das faculdades jurídicas singulares de utilização económica ínsitas ao direito intelectual ou industrial de que se é titular”.

### **Licenças compulsórias ou obrigatórias**

Por outro lado, as licenças compulsórias ou obrigatórias<sup>97</sup>, ainda nas palavras de Marques (2008), “são autorizações constitutivas heterónomas – emitidas, entre nós, pelo Instituto Nacional de Propriedade Industrial ou pelo Governo (nos casos em que a concessão se baseia em motivos de interesse público<sup>98</sup>) e, noutros

---

<sup>97</sup> Artigo 107º do CPI: “1-Podem ser concedidas licenças obrigatórias sobre uma determinada patente, quando ocorrer algum dos seguintes casos: a) Falta ou insuficiência de exploração da invenção patenteada; b) Dependência entre patentes; c) Existência de motivos de interesse público.”

ordenamentos jurídicos, pelos tribunais -, pelas quais o beneficiário da licença, sem o concurso da vontade do titular dos direitos de propriedade industrial, passa a poder exercer todas, ou algumas, das faculdades inerentes ao respetivo estatuto, de acordo com as condições de exploração impostas pela referida entidade administrativa (ou judicial) competente”. O elemento caracterizador deste tipo de licenças é, portanto, a ausência de vontade do titular do direito de propriedade industrial na realização deste ato jurídico<sup>99</sup>.

As licenças obrigatórias, sobre uma determinada patente, podem ser concedidas quando se verifique a falta ou insuficiência de exploração da invenção; dependência entre patentes; motivos de interesse público (artigo 107º/1 do CPI). Relativamente a patentes cujo objeto consista em tecnologia de semicondutores, só poderão ser objeto de ato jurídico de licença compulsória quando se verifique uma necessidade pública e não comercial (artigo 107º/5 do CPI).

Como contrapartida, o titular do direito receberá uma remuneração<sup>100</sup>, que poderá ou não ser a do seu valor de mercado, dependendo dos casos, sendo que esta decisão é suscetível de recurso judicial ou arbitral (artigo 107º/7 do CPI). No entanto, como não se trata de um contrato, visto que estão ausentes as características típicas desta figura jurídica (“carácter voluntário e autonomia da vontade do titular do direito privativo industrial”<sup>101</sup>). Assim sendo, fundamentando a atribuição do benefício na letra da lei, os rendimentos auferidos ao abrigo desta licença compulsória, não beneficiam do regime do *Patent Box*. Todavia, não podemos ter em linha de conta apenas a letra da lei, há que analisar o espírito da

---

<sup>98</sup> Artigo 110º do CPI DE 2008.

<sup>99</sup> Não se tratará de um negócio jurídico, “uma vez que não se verifica o carácter voluntário nem a autonomia da vontade do titular do direito privativo industrial” (SOUSA, 2010, p.16).

<sup>100</sup> Artigo 107º/6 do CPI. No acordo TRIPS/ADPIC, no artigo 31º, encontramos uma norma que salvaguarda também os interesses do próprio titular do direito, que não deverá ver os seus direitos de exploração normal da patente, ou modelo de utilidade, limitados de forma injustificável. Ideia que terá interesse prático no que toca ao rendimento que lhe será atribuído, sendo que, apenas em casos muito excecionais, é que se deverá atribuir-lhe uma remuneração inferior a um preço justo, seja de valor de mercado ou económico do direito.

<sup>101</sup> SOUSA (2009/2010, p.16).



lei, e, neste caso, o espírito da lei é mais amplo do que a própria letra. Não estaremos, neste caso, perante a realização de um encontro de vontades, no entanto, o titular do direito receberá como contrapartida uma remuneração, que assume a natureza de *royalties*, de acordo com as definições legais oferecidas. Como tal, na nossa opinião, também o rendimento obtido através da cessão não voluntária de direito de PI deve beneficiar do tratamento favorável aqui em estudo.

#### 4.3.2 Violação do Direito de Propriedade Industrial

Os direitos de propriedade industrial são direitos exclusivos<sup>102</sup> e, como tal, são oponíveis *erga omnes*, assistindo ao seu titular um direito de impedir a sua violação e de exigir, caso esta se verifique, pela via judicial, a indemnização legalmente devida pelos danos sofridos. No CPI, no seu capítulo III, vem regulado o processo relativo aos ilícitos criminais e contraordenacionais cometidos através da violação de um direito de PI, e, dentro das “medidas e procedimentos que visam garantir o respeito pelos direitos de propriedade industrial”, encontramos prevista a figura da indemnização, no artigo 338º-L. Este preceito legal prevê que a violação ilícita de um direito de propriedade industrial alheio, origina, na esfera do lesante, uma obrigação de indemnizar o lesado pelos danos resultantes dessa atuação. Esta reparação dos danos causados deverá ser efetuada em dinheiro<sup>103</sup>. No cálculo deste montante indemnizatório em dinheiro, é tido em conta o lucro obtido pelo infrator, para além dos danos emergentes e lucros cessantes sofridos, tal como estabelecido pela Diretiva 2004/48/CE, do Parlamento Europeu e do

---

<sup>102</sup> A exclusividade dos direitos industriais vem reconhecida legalmente no artigo 1º do CPI. Nas palavras de Monteiro (2012, p.24), “os direitos intelectuais são direitos exclusivos, gozando os seus titulares do poder de impedir a sua violação ou continuação da mesma, e de reclamar a indemnização pelos danos sofridos. São oponíveis *erga omnes*, podendo o titular do direito em questão opor-se contra todos e qualquer um que o violar, independentemente de esta violação ser dolosa ou diligente.”. Este trabalho aprofunda esta questão, como outras relacionadas com o tema. Para um estudo mais detalhado destas, e outras questões relacionadas com a tutela penal dos direitos de Propriedade Industrial, como a sua fundamentação legal e doutrinal, os tipos de crimes previstos legalmente, o seu papel na ordem jurídica e social, consultar MENDES (2012).

<sup>103</sup> Artigo 566º do Código Civil.

Conselho, de 29 de abril de 2004<sup>104</sup> e na Lei 16/2008, de 1 de abril, que transpôs a diretiva para o ordenamento jurídico português, no referido artigo do CPI.

Apesar de apenas a relação extracontratual ser passível de gerar uma violação do direito de Propriedade Industrial, o titular de um direito de propriedade industrial “poderá invocar os seus direitos conferidos pelo registo contra o licenciado que infrinja qualquer cláusula, ou disposição do contrato de licença”<sup>105</sup>. Todavia, no caso de violação cometida pelo licenciado, ao abrigo da relação contratual, verificar-se-ão situações em que será necessário proceder a uma separação dos atos que desrespeitem cláusulas contratuais, e que gerem responsabilidade civil contratual, daqueles que extrapolam este limite, e figuram já como violações típicas do direito de Propriedade Industrial propriamente dito, dentro do qual o titular goza de uma tutela contraordenacional e penal<sup>106</sup> do seu direito. Isto não afasta a possibilidade de o licenciante reagir judicialmente contra o licenciado, impedindo que este utilize o direito cedido contratualmente, quando o seu comportamento assumia os contornos de uma violação do próprio direito industrial, passível de desencadear a responsabilidade extracontratual do licenciado<sup>107</sup>.

---

<sup>104</sup> No artigo 13º, sob a epígrafe “Indemnização por Perdas e Danos”, prevê este regime, estabelecendo que na determinação do montante indemnizatório, devem ser tidos em conta os lucros cessantes, sofridos pela parte lesada, os lucros indevidos obtidos pelo infrator, para além dos possíveis danos morais.

<sup>105</sup> Artigo 264º do CPI.

<sup>106</sup> No ano de 2002, foi concedido ao Governo autorização para legislar sobre as matérias de direito industrial, através da Lei n.º 17/2002 de 15 de julho, da Assembleia da República, ao abrigo da qual foi aprovado o Código da Propriedade Industrial, pela Lei n.º 16/2008, de 1 de abril, no qual foi incluído, nos artigos 316º e seguintes, a tutela penal e contraordenacional desta tipologia de direitos. Esta tutela penal entra em cena nos casos em que a lesão do bem jurídico fundamental, “ou seja, interesses sociais e individuais juridicamente reconhecidos em virtude do especial significado que assumem para a sociedade”, atuando sempre em *ultima ratio*. Os crimes de propriedade industrial, previstos no artigo 321º a 329º do CPI, visam garantir o uso exclusivo e a exploração do direito industrial por parte do seu titular, mas, para além disso, visam também, de forma indireta, a defesa do consumidor, justificando-se deste modo o cruzamento do direito de Propriedade Industrial com a lei penal.

<sup>107</sup> Neste sentido MINATTI (2013, pp. 12613-12669, [http://www.cidp.pt/publicacoes/revistas/ridb/2013/11/2013\\_11\\_12613\\_12669.pdf](http://www.cidp.pt/publicacoes/revistas/ridb/2013/11/2013_11_12613_12669.pdf)).

Os montantes recebidos, a título indemnizatório, pelo titular de um direito de propriedade industrial violado ilicitamente, assumem a natureza de rendimento, tributável em sede de IRC<sup>108</sup>. Neste montante encontram-se incluídos os valores relativos a lucros cessantes do lesado, os lucros obtidos indevidamente pelo lesante e os danos morais e materiais eventualmente sofridos. De acordo com o n.º2 do artigo 51º-A, também estes valores, que apesarem de não assumirem a natureza de remuneração devida num contrato de cessão ou utilização temporária de direito de propriedade industrial – *royalties* –, são legalmente equiparados a estes e, como tal, concorrem para a determinação do lucro tributável em apenas metade do seu valor.

#### 4.3.3 *Royalties*

Como já aqui foi dito, os *royalties* são a contrapartida no contrato sinalagmático, de cessão ou utilização temporária de direito de propriedade industrial, obtida pelo cedente pela cessão do seu direito exclusivo.

Este conceito assume extrema relevância a nível nacional, mas também a nível europeu, no seio da UE, e a nível internacional, em organizações como a OCDE, como tal, importa desde já, expor as várias definições deste conceito, adotadas aos vários níveis.

O artigo 12º número 2 da Convenção Modelo da OCDE define *royalties* como “as retribuições de qualquer natureza atribuídas pelo uso ou pela concessão do uso de um direito de autor sobre uma obra literária, artística ou científica, incluindo os filmes cinematográficos, de uma patente, de uma marca de fabrico ou de comércio, de um desenho ou de um modelo, de um plano, de uma fórmula ou de um processo secreto, ou por informações respeitantes a uma experiência adquirida no sector industrial, comercial ou científico” (sublinhado nosso).

Também no CIRC podemos encontrar uma definição deste conceito no artigo 14º, número 14, alínea b, como “as remunerações de qualquer natureza recebidas em contrapartida da utilização, ou concessão do direito de utilização, de

---

<sup>108</sup> Alínea i), do n.º1 do artigo 20º do CIRC.

direitos de autor sobre obras literárias, artísticas ou científicas, incluindo filmes cinematográficos e suportes lógicos, patentes, marcas registadas, desenhos ou modelos, planos, fórmulas ou processos secretos, ou em contrapartida de informações relativas à experiência adquirida no domínio industrial, comercial ou científico e, bem assim, em contrapartida da utilização ou da concessão do direito de utilização de equipamento industrial, comercial ou científico” (sublinhado nosso).

Encontramos definição semelhante na Diretiva 2003/49/ CE do Conselho, de 3 de junho de 2003, que versa sobre a matéria de pagamento de juros e *royalties* efetuados entre sociedades associadas de Estados-Membros diferentes, no seu artigo 2º alínea b. Royalties são “as remunerações de qualquer natureza recebidas em contrapartida da utilização, ou concessão do direito de utilização, de direitos de autor sobre obras literárias, artísticas ou científicas, incluindo filmes cinematográficos e suportes lógicos, patentes, marcas registadas, desenhos ou modelos, planos, fórmulas ou processos secretos, ou em contrapartida de informações relativas à experiência adquirida no domínio industrial, comercial ou científico; serão considerados royalties os pagamentos efetuados em contrapartida da utilização ou da concessão do direito de utilização de equipamento industrial, comercial ou científico” (sublinhado nosso).

As definições acolhidas nos diferentes diplomas legais, são muito semelhantes, concluindo-se que apenas a utilização ou concessão do direito de utilização de direitos de PI, são passíveis de gerar esta tipologia de rendimento. Por sua parte, os rendimentos obtidos por meio da transmissão de direitos de propriedade industrial, não se qualificam para aplicação do regime em estudo, visto que assumem a natureza de mais-valias. A transmissão de um direito opera-se através de um contrato de transmissão de direito de propriedade industrial, operando-se automaticamente e por efeito do mesmo, a saída do direito da esfera jurídica do titular que o desenvolveu, e nele investiu, e uma possível saída deste ativo do território português. Esta dinâmica iria contra os objetivos do regime, dos quais consta o objetivo de cativar e fixar rendimento empresarial.

Os rendimentos auferidos pelo cedente a título de prestações acessórias incluídas no contrato, não serão contabilizados como rendimentos elegíveis para

aplicação do regime favorável, como royalties, portanto. De acordo com o N.º 4, do artigo 51º, estes deverão ser autonomizados dos rendimentos que provenham do contrato de cessão ou de utilização temporária do direito de propriedade industrial<sup>109</sup>. Isto verifica-se apesar de em diversas das Convenções para Evitar a Dupla Tributação (CDT) estenderem “à qualificação de *royalty*” os pagamentos relativos à assistência técnica prestada em conexão com o uso ou concessão do uso dos direitos, bens ou informações referidas no artigo 12º<sup>110</sup> da Convenção Modelo da OCDE (XAVIER, 2014, p.702). Nos casos em que a simples transmissão do direito não seja suficiente e plena e antes, ainda nas palavras do mesmo autor, “exija complementarmente uma atividade de prestação de serviços, permanentes ou periódicos, pela qual a informação tecnológica seja plenamente colocada à disposição do cessionário”, ocorrerá uma prestação de serviços complementares, com carácter de “assistência técnica” (p. 704). No mesmo sentido argumenta Mendonça (2015), defendendo que “o carácter inovador e altamente técnico de determinados tipos de intangíveis poderá obrigar a que a entidade fornecedora de I&D necessite de providenciar formação à entidade adquirente”, formação essa que poderá até mesmo assumir um papel de fator determinante da eficiente transmissão da informação e material relativo ao direito. Na nossa opinião, e adotando as palavras de Mendonça (2015) para a exprimir, a opção do legislador foi a de evitar que estes valores obtidos a título de “prestações acessórias de serviços” fossem utilizados com vista a “maximizar os seus rendimentos tributáveis em sede de *Patent Box* através da inclusão dos rendimentos obtidos com a instalação e formação relativos ao intangível”. Isto levaria a que o benefício obtido

---

<sup>109</sup> No contexto do contrato de cessão de “*know-how*”, que “tem por objeto a transmissão de informações tecnológicas preexistentes e não reveladas ao público, em si mesmas consideradas” (Xavier, 2014).

<sup>110</sup> Esta temática de estudo surge na obra de Alberto Xavier, todavia no contexto de um outro direito intangível, o “*know-how*”. Apesar das várias características que distinguem esta figura da figura das patentes, desde logo a sua não sujeição a registo, em tantas estas figuras aproximam-se, como o facto de figurar um ativo intangível reconhecido das empresas e, como tal, ser passível de exploração, através do contrato de *know-how*, que “tem por objeto a transmissão de informações tecnológicas preexistentes e não reveladas ao público”. Como direito que é, é passível de gerar rendimentos tributáveis. Assim, decidimos adotar algumas das conclusões do autor neste âmbito, e efetuar uma aplicação analógica aos direitos de propriedade industrial em estudo.

através do regime fosse desproporcionado em relação às atividades de I&D levadas a cabo.

#### 4.3.4 Fórmula para obtenção do montante para aplicação da isenção parcial

Da leitura da norma 50º-A, é possível concluir que existe uma preocupação, por parte do legislador, no sentido de fazer corresponder o benefício fiscal, obtido pelo sujeito passivo, com a percentagem, traduzida no quantitativo de investimento efetuado, de atividades levadas a cabo para obter o ativo explorável e rentável, com respeito pelo espírito e objetivo da atribuição deste incentivo fiscal.

Os *royalties*, que, como já referimos, encontram-se sujeitos a tributação, por definição da lei fiscal<sup>111</sup>. Todavia, ao abrigo do regime *Patent Box*, beneficiam de uma isenção parcial de imposto, visto que apenas 50% do rendimento obtido a este título será sujeito a tributação. Há, no entanto, que proceder a ajustamentos, com vista à obtenção da percentagem de *royalties* elegível para beneficiar do regime, proporcional aos gastos efetuados em atividade de I&D pelo sujeito passivo.

Como tal, e de acordo com a norma legal em estudo, o montante de rendimento eleito para beneficiar da isenção, obtém-se através do cálculo da seguinte equação<sup>112</sup>: rendimentos e os ganhos auferidos no período de tributação em causa, menos os “gastos ou perdas incorridos ou suportados, nesse mesmo período de tributação, pelo sujeito passivo para a realização de atividades de investigação e desenvolvimento de que tenha resultado, ou que tenham beneficiado<sup>113</sup>,

---

<sup>111</sup> Alínea d), do n.º 1 do artigo 20º do CIRC.

<sup>112</sup> Rendimentos/ ganhos no ano N – gastos/perdas no ano N= matéria coletável.

<sup>113</sup> O critério aqui adotado para distinguir os gastos e perdas que são dedutíveis, daqueles que já não o serão, é distinto do critério definido no regime geral de dedução de gastos e perdas do artigo 23º do CIRC. Enquanto que aqui, apenas são tidos em conta os gastos e perdas resultado da realização de atividades de investigação e desenvolvimento de que tenha resultado, ou beneficiado, o direito de PI ao qual é imputável o rendimento, no regime geral, é adotado um critério mais genérico, e apenas serão dedutíveis

o direito de propriedade industrial ao qual é imputável o rendimento"<sup>114</sup>. A este resultado, será subtraído o saldo negativo acumulado entre os rendimentos e ganhos relativos a cada direito de PI, e os gastos e perdas incorridos com a realização de atividades de I&D para o respetivo desenvolvimento, registados nos períodos de tributação anteriores<sup>115</sup>. Quer isto dizer que ao rendimento tributável<sup>116</sup>, serão deduzidos, para além dos gastos e perdas sofridos reportáveis a cada ano fiscal, individualmente considerados, os gastos e perdas suportados pelo sujeito passivo, no decorrer do período de criação do ativo, em atividades de investigação e desenvolvimento, período durante o qual os rendimentos obtidos são praticamente inexistentes. O investimento efetuado antes da criação do próprio ativo, e da realização do contrato de cessão, será, deste modo, tido aqui em conta.

O lucro tributável, traduzir-se-á, portanto, no valor resultante da subtração, aos rendimentos e ganhos, dos gastos e perdas incorridos<sup>117</sup>, no período em

---

os gastos e perdas incorridos ou suportados para obter ou garantir os rendimentos sujeitos a tributação. Todavia, apesar desta dissimilitude de conceitos, a verdade é que estes acabam por significar e traduzir uma mesma ideia, a de que certos investimentos, efetuados por parte do sujeito passivo, revelam-se indispensáveis à obtenção de rendimento, no interesse da pessoa coletiva. Relativamente ao conceito de indispensabilidade e a recente adoção de novas regras no tocante a dedutibilidade de gastos, consultar MARTINS (2016, p. 292-297).

<sup>114</sup> Número 6 do artigo 50º-A do CIRC. A parte dos rendimentos sujeita a IRC (50%) será tributada à taxa normal de 21%; de acordo com o estabelecido no artigo 87º, nº1 do CIRC. No entanto, existe para as pequenas e médias empresas, nos termos previstos no anexo ao Decreto-Lei nº372/2007, de 6 de novembro, que exerçam, diretamente e a título principal uma atividade económica de natureza agrícola, comercial ou industrial, uma taxa reduzida de 17% aplicável aos primeiros 15 000 euros de matéria coletável.

<sup>115</sup> De acordo com o nº7 do artigo 50º-A do CIRC.

<sup>116</sup> Este rendimento tributável reporta-se à totalidade de ganhos auferidos a título de *royalties*, pelo sujeito passivo, num determinado ano fiscal.

<sup>117</sup> "Para a determinação do lucro tributável, são dedutíveis todos os gastos e perdas incorridos ou suportados pelo sujeito passivo para obter ou garantir os rendimentos sujeitos a IRC" (nº 1 do artigo 23º, que versa sobre os gastos e perdas dedutíveis). Esta norma decorre do princípio da capacidade contributiva, que, atendendo ao facto de os impostos serem uma prestação unilateral, e ao princípio da igualdade, dita que cada sujeito passivo apenas contribua na medida da sua capacidade económica. Esta capacidade económica, ou contributiva, afere-se tendo em conta o rendimento global e líquido do sujeito passivo. "Os impostos devem, assim, contemplar deduções objetivas, correspondentes às despesas que possam razoavelmente considerar-se necessárias à angariação

causa, resultado ao qual será subtraído o saldo negativo acumulado no decorrer das atividades de I&D, efetuadas para desenvolver o ativo de PI, registadas nos períodos anteriores.

Apenas posteriormente à obtenção do resultado desta equação, é que se procede à aplicação do 51º-A, nº1, do CIRC, que sujeita a tributação apenas metade do rendimento proveniente destes contratos.

Exemplo:

A, empresa residente em Portugal, cede a B, residente em Espanha, o direito de propriedade industrial, registado no dia 1 de setembro de 2016, através de um contrato de cessão, com efeitos a partir do 1 de janeiro de 2017, através do qual B se compromete a pagar a A 100 000 euros, todos os anos a título de contraprestação. A efetuou, em atividades de I&D para a criação do ativo, entre 2014 e 2016, 50 000 euros. Assim, aos 100 000 euros auferidos por A no ano de 2017, serão deduzidos os 50 000 euros, relativos a despesas de I&D, e a este resultado, de 50 000 euros, aplica-se a taxa de 50%. Logo, beneficiará do regime *Patente Box* um total de 25 000 euros, que não serão sujeitos a tributação.

As deduções ao rendimento tributável de que os números 6 e 7 possibilitam ao sujeito passivo beneficiar, encontram, no nº8, um teto. Este limite estabelecido traduz-se no montante resultante da divisão das despesas qualificáveis pelas despesas totais. O resultado assim obtido, multiplicado pelo “rendimento total derivado do ativo de IP”, apurado nos termos dos nºs 6 e 7, é posteriormente multiplicado por 0.50.

Despesas qualificáveis são todas aquelas que foram “incorridas para desenvolver o ativo protegido pela PI. Correspondem aos gastos e perdas<sup>118</sup>, incorridos ou suportados pelo sujeito passivo, com atividades de investigação e desenvolvimento por si realizadas, de que tenha resultado, ou dos quais tenha benefi-

---

do rendimento e que naturalmente serão distintas conforme a sua natureza” (VASQUES, 2011, p.2519).

<sup>118</sup> O gastos e perdas elegíveis para a dedução à matéria coletável encontram-se elencados no artigo 23º do CIRC.



ciado, o direito de propriedade industrial em causa, bem como os relativos à contratação de tais atividades com qualquer outra entidade, com a qual não esteja em situação de relações especiais”<sup>119</sup>.

O montante apurado como “despesas qualificáveis”, sofrerá, por aplicação do regime, uma majoração em 30%, até ao limite das “despesas totais”. Este *up-lift*, previsto na norma em estudo, na alínea b), do nº 9, vai provocar um aumento do montante das despesas consideradas qualificáveis, mas apenas na extensão das despesas totais incorridas pelo sujeito passivo<sup>120</sup>. De acordo com as orientações da OCDE neste âmbito, o propósito deste benefício em favor do sujeito passivo, é o de assegurar que o “*modified nexus approach*” não penalize excessivamente os sujeitos pela aquisição de PI, ou por recorrer a entidades terceiras relacionadas para desenvolver atividades de I&D (*outsourcing*). Vem ainda garantir que, de acordo com o espírito do incentivo fiscal, os sujeitos passivos apenas recebam benefícios caso eles próprios tenham realizado atividades de I&D, reconhecendo que aquele que adquire PI ou recorre a entidades terceiras relacionadas, no desenvolvimento de uma proporção de atividades de I&D, devem permanecer responsáveis por grande parte do valor criado que contribuiu para a obtenção do rendimento de PI (OECD(3), 2015, p. 28). Esta benesse vem proteger as empresas que já se encontravam a beneficiar de um regime favorável de PI e que poderão sofrer uma redução no montante de rendimento elegível para beneficiar do regime, dado que as despesas efetuadas com I&D devem, de acordo com o nexo proposto, ser reduzidas, incluindo a própria empresa detentora do direito. Para

---

<sup>119</sup> Nos termos do nº4 do artigo 63º do CIRC.

<sup>120</sup> Este *up-lift* consta das recomendações da OCDE, no âmbito do projeto BEPS, ação 5, do qual extraímos o seguinte exemplo: “o sujeito passivo incorreu ele próprio no montante de 100 em despesas qualificáveis, incorreu em custos de aquisição no valor de 10, e pagou 40 em despesas de I&D a uma parte relacionada. O montante inicial de despesas qualificáveis é 100, e o teto do *up-lift* de 30 (i.e. 100 x 30%). O sujeito passivo só poderá aumentar o valor das suas despesas qualificáveis até 130 caso as suas despesas totais sejam iguais ou superiores a 130. O montante das despesas totais corresponde a 150, logo o *up-lift* pode subir o montante de despesas qualificáveis para 130. O rendimento de PI irá, daqui em diante, ser multiplicado por 130/150 (ou 86.7%)” (tradução nossa). (OECD(3), 2015, pp. 27).

além disto, poderia expor as empresas a custos de reestruturação dentro dos grupos de empresas, atendendo ao facto de que muitos deles detêm empresas que se dedicam a I&D, com vista a reterem os seus benefícios futuros. Além de que, é do consenso geral que desconsiderar qualquer despesa efetuada no âmbito de uma aquisição de ativo de PI traria consequências negativas no mundo das decisões comerciais. Iremos aqui expor dois exemplos oferecidos pela OCDE<sup>121</sup> para melhor percebermos esta questão:

**Exemplo 1:**

Empresa-mãe incorre em “despesas qualificáveis” de 100

Empresa-mãe incorre em custos de aquisição de ativo de PI de 10

Empresa subsidiária incorre em despesas de I&D de 40

- Montante máximo de *up-lift*:  $100 \times 30\% = 30$
- Total das despesas, incluindo a percentagem limite de *outsourcing*

e

custos de aquisição de PI = 130

**Exemplo 2:**

Empresa-mãe incorre em “despesas qualificáveis” de 100

Empresa-mãe incorre em custos de aquisição de ativo de PI de 5

Empresa subsidiária incorre em despesas de I&D de 20

- Montante máximo de *up-lift*:  $100 \times 30\% = 30$
- Total das despesas, incluindo a percentagem limite de *outsourcing*

e

custos de aquisição de PI = 125

No momento da delimitação e definição do montante de despesas totais, também as “despesas qualificáveis” serão incluídas neste conceito, visto que estas correspondem a todos os “gastos ou perdas incorridos ou suportados pelo sujeito passivo com atividades de investigação e desenvolvimento por si realizadas” das quais tenha resultado ou beneficiado o direito em causa, inclusive os “relativos à

---

<sup>121</sup> OECD(1), 2015, p. 4.

contração de tais atividades” a terceiro, com o qual não se encontre em situação de relações especiais<sup>122</sup>, e as “despesas com aquisição do direito”<sup>123</sup>.

#### 4.3.5 Gastos e despesas efetuados com atividades de I&D

A definição legal dos gastos ou perdas incorridos ou suportados pelo sujeito passivo, diretamente relacionadas com atividades de investigação e desenvolvimento, assume, neste ponto do estudo, a máxima relevância, visto que, apesar do facto de que as empresas, no decorrer do desenvolvimento e criação de um ativo de PI, deparam-se com a necessidade de aplicação de capital num vasto leque heterogéneo de despesas, nem todas estas serão consideradas para fins da aplicação deste regime. Quer isto dizer que, nem todas as despesas incorridas serão tomadas em conta no momento do cálculo da fórmula do nº8 do artigo 51º-A do CIRC. O nº9, alínea a), vem desde logo restringir esta moldura de gastos ou perdas à definição de gastos ou perdas incorridos ou suportados, diretamente relacionados com a investigação e desenvolvimento, oferecida pelo artigo 36º do Código Fiscal do Investimento, aprovado pelo Decreto-lei nº 162/2014, de 31 de outubro, alterado pela Lei nº 7-A/2016, de 30 de março. Este diploma legal vem

---

<sup>122</sup> “*There is a basic presumption that in all cases of outsourcing to related parties, the taxpayer does not conduct substantial activities.*” (Shi, 2016).

<sup>123</sup> Nesta situação, em que o rendimento provém de um direito de propriedade intelectual que foi adquirido pelo sujeito passivo, não poderão ser deduzidas os gastos ou perdas suportadas, pelo mesmo, com atividades de investigação e desenvolvimento de que tenha resultado o direito de PI. Todavia, estas despesas, quando efetuadas no sentido de beneficiar o direito ao qual é imputável o rendimento, já poderão ser deduzidas visto que serão consideradas como despesas qualificáveis. Como tal, apesar de este regime se destinar a beneficiar apenas os rendimentos provenientes de contratos de cessão ou utilização temporária de um direito de propriedade industrial, pelas razões que já apontamos, não descarta destas outras situações e acaba por beneficiar, de forma indireta, não os rendimentos provenientes da aquisição do direito, na esfera do transmitente, mas faz cair dentro do regime os rendimentos provenientes de propriedade industrial adquirido, reconhecendo como despesas qualificáveis aquelas que o sujeito passivo suporta com vista a beneficiar o ativo, e incluindo nas despesas totais as despesas efetuadas com a aquisição do ativo. Assim, este preceito vem incluir os rendimentos provenientes de contratos de cessão ou utilização temporária de direito de propriedade industrial adquirido, gerador de rendimento, no âmbito do regime que parecia apenas incluir aqueles rendimentos provenientes da exploração de um direito de PI desenvolvido pelo sujeito passivo.

definir as matrizes e estabelecer, entre outros, um conjunto de incentivos fiscais à investigação e desenvolvimento empresarial (SIFIDE II), a vigorar entre 2014 e 2020, e é no seu artigo 36º que encontramos as despesas a ter em conta para aplicação do regime em estudo:

a) “Despesas de investigação, são aquelas que são realizadas pelo sujeito passivo de IRC com vista à aquisição de novos conhecimentos científicos e técnicos;”

b) “Despesas de desenvolvimento, são todas aquelas que são realizadas pelo sujeito passivo de IRC através da exploração de resultados de trabalhos de investigação ou de outros conhecimentos científicos ou técnicos com vista à descoberta ou melhoria substancial de matérias-primas, produtos, serviços ou processos de fabrico.”

Assim sendo, os gastos ou perdas de natureza financeira, como juros, e as despesas efetuadas com a aquisição, construção ou depreciação de imóveis, ficam excluídos do âmbito de aplicação do regime, não sendo contabilizados no momento do cálculo da proporção de rendimentos, em relação às despesas efetuadas para a obtenção do mesmo, eleita para beneficiar do regime.

Neste âmbito, afigura-se relevante a definição do conceito de atividades de I&D, para uma melhor compreensão das despesas e gastos a ter em conta no âmbito deste regime. A nível internacional, a definição atividades I&D utilizada encontra-se no “Manual de Frascati”<sup>124</sup>: “as atividades de investigação experimental (I&D) compreendem o trabalho criativo desenvolvido de forma sistemática tendo em vista aumentar a base de conhecimentos, incluindo conhecimento sobre o homem, a cultura e a sociedade, e o uso deste conhecimento para criar novas aplicações”, por outro lado, define-se I&D empresarial como “as atividades de I&D desenvolvidas por empresas, organizações e instituições cuja atividade principal

---

<sup>124</sup> Este manual nasceu em 1963, em Frascati, Itália, e surgiu da reunião da OCDE com os analistas nacionais especialistas na área da investigação e desenvolvimento experimental. Trata-se de um documento técnico, mas tornou-se na base de apoio da OCDE no sentido de facilitar e melhorar a compreensão do papel da ciência, tecnologia e inovação através da análise dos sistemas nacionais de investigação e inovação (OECD (4), 2015, <http://dx.doi.org/10.1787/9789264239012-en>).

é a produção de bens e serviços para transacionar para no mercado a um preço económico significativo”<sup>125</sup>.

No “Manual de Frascati” (OECD (4), 2015) podemos encontrar uma delimitação das atividades que, apesar de relacionadas, não são consideradas como atividades de I&D, que passamos a enumerar:

1. “Serviços de informação científica e técnica, que incluem as atividade de recolha, codificação, gravação, classificação, disseminação, tradução, análise, avaliação, levadas a cabo por pessoal técnico e científico, serviços bibliográficos, serviços de patenteamento (no caso de Portugal, o INPI), informação técnica e científica, extensão e serviços de consultoria, conferências científicas, deverão ser excluídas deste âmbito, exceto quando são conduzidas unicamente com o propósito de suporte da I&D;
2. Testes e standardização;
3. Estudos de viabilidade;
4. Tratamentos de saúde especializados;
5. Estudos relacionados com as políticas legais;
6. Avaliações programáticas;
7. Atividades de puro financiamento de I&D;
8. Atividades indiretas de apoio”<sup>126</sup>.

É a partir das atividades, consideradas como atividades de I&D, que destacaremos os gastos e despesas realizados com investigação e desenvolvimento, que, como tal, concorrem para a definição do montante de rendimento eleito para usufruir do benefício fiscal, daquelas que, apesar de poderem de alguma forma contribuir para o desenvolvimento do ativo, não são consideradas no cálculo daquela percentagem de rendimento. Logo, a definição das atividades de I&D funcionarão como um *proxy* para as despesas com relevância ao nível do incentivo fiscal.

---

<sup>125</sup> Tradução dos conceitos, adotada a partir da obra de CARVALHO (2006), do “Manual de Frascati” relativa à versão publicada no 2002, que se mantém inalterada.

<sup>126</sup> Para mais um estudo mais aprofundado destes conceitos e dos métodos de recolha e utilização de dados estatísticos relativos a atividades de I&D, consultar (OECD (4), 2015).

#### 4.4 Papel das recomendações da OCDE na definição do regime preferencial português: “*Modified Nexus Approach*”

Os regimes de *Patent Box*, que começaram a proliferar tanto dentro da Europa, como noutros continentes, foram apontados por muitos como sendo um meio ineficaz de alcançar o objetivo pretendido. Isto porque apenas verificavam-se efeitos destes regimes ao nível da localização dos ativos de PI, atuando antes como um instrumento de planeamento fiscal, através do qual as empresas mobilizavam os seus ativos de PI para jurisdições que oferecessem este tratamento favorável de rendimentos de PI, sem que levassem a cabo atividades substanciais de I&D nesse território (SHI, 2016).

Os preceitos legais de determinação, através de cálculo, do montante de rendimento que se qualifica para beneficiar do regime, foram introduzidos pelo Decreto-Lei n.º 47, de 22 de agosto, que veio alterar o regime introduzido no CIRC em 2014, no sentido de introduzir, no regime preferencial de propriedade industrial português, as orientações e diretrizes adotadas no âmbito da OCDE e do G-20, propostas no projeto BEPS (*Base Erosion and Profit Shifting*).

O projeto BEPS surge no contexto de uma conjuntura internacional, no que toca às preocupações por parte das administrações fiscais de todo o mundo, que convergem num mesmo sentido: o de combater a erosão da base tributária e a transferência de lucros para regimes claramente mais favoráveis. Preocupações estas que têm voz junto das organizações, no seio das quais, as várias jurisdições, incluindo Portugal, colaboram na criação de medidas de resolução das questões que estes acontecimentos económicos e financeiros levantam, tendo em conta que afetam, com maior ou menor intensidade, todos os estados intervenientes. Da união de forças, nasce, em 2013 o relatório BEPS<sup>127</sup>.

---

<sup>127</sup> O relatório BEPS debruçou-se sobre as questões relacionadas com as estratégias de planeamento fiscal utilizadas pelos atores da economia internacional que fazem uso das lacunas e conflitos das leis fiscais para deslocalizar os seus rendimentos, de forma artificial, para territórios que oferecem uma baixa, e alguns casos inexistente, tri-

O plano de ação consiste num conjunto de 15 ações<sup>128</sup>, das quais a ação 5, assume extrema relevância no âmbito dos regimes favoráveis de tratamento de rendimentos de propriedade intelectual. É no âmbito desta que o *Forum on Harmful Tax Practices* (FHTP), se compromete no sentido de monitorizar e rever estas práticas fiscais, das diferentes jurisdições, prejudiciais para a economia global e para cada Estado, individualmente considerado. O relatório elaborado pelo FHTP, debruça-se sobre a temática da harmonização da legislação fiscal relativamente a aspetos com efeitos internacionais. Este Fórum trabalha no sentido de uma maior transparência dos regimes fiscais e uma constante troca de informações, tal como sobre a exigência de substância das atividades, às quais são imputados rendimentos que beneficiam de regimes favoráveis<sup>129</sup>, como o que submetemos a estudo aprofundado neste trabalho. Esta última exigência, de substância das atividades económicas, devido ao papel principal que assume dentro dos métodos adotados para combater a evasão fiscal, passou a constar como requisito nos diferentes regimes preferenciais vigentes ao nível internacional, com o objetivo a alinhar a tributação favorável dos rendimentos com as atividades que os geraram.

---

butação, nos quais não levam a cabo nenhuma atividade com substancia económica. Muitos destes esquemas não podem ser considerados ilegais, visto que têm como base falhas das próprias administrações tributárias.

<sup>128</sup> No site oficial da OCDE é possível consultar toda a informação sobre o projeto, como os progressos verificados após a publicação do relatório em 2013, e os relatórios relativos a cada ação, as quais são, passo a enumerar: “1° *adress the tax challenges of the digital economy*; 2° *neutralise the effects of hybrid mismatch arrangements*; 3° *strengthen CFC (Controlled Foreign Companies) rules*; 4° *limit base erosion via interest deductions and other financial payments*; 5° *counter harmful tax practices more effectively, taking into account transparency and substance*; 6° *prevent treaty abuse*; 7° *prevent artifial avoidance of PE status*; 8°-9°-10° *assure that transfer pricing outcomes are in line with value cration*; 11° *establish methodologies to collect and analyze data on BEPQS and the actions to adress it*; 12° *require tax payers to disclose their aggressive tax planing arrangements*; 13° *re-examine transfer pricing documentation*; 14° *make dispute resolution mechanisms more effective*; 15° *develop a multilateral instrument*”.

<sup>129</sup> Os regimes favoráveis de tratamento de rendimentos de PI foram submetidos ao escrutínio da OCDE/G20 e da UE devido à alegada ausência de conexão entre os benefícios oferecidos e as atividades de I&D, tal como aponta Alstadsaeter et al. (2015, p.6), “*the patent box schemes came under scrutiny of the EU and OECD because of the apparent lack of linkage between the tax advantage offered and the presence of research or innovation activity*”.

#### 4.4.1 Modified Nexus Approach

No desenrolar da análise e estudo, por parte do FHTP, surge a “*modified nexus approach*”<sup>130</sup> ou abordagem *nexus* modificada, desenvolvida no contexto dos regimes de Propriedade Intelectual, com o objetivo de “garantir que os benefícios fiscais apenas se aplicam ao rendimento que surge da exploração de PI e onde a atividade I&D foi levada a cabo pelo próprio beneficiário”<sup>131</sup>. Assim, de acordo com as diretrizes da OCDE, os regimes de PI, vigentes e futuramente criados, devem condicionar os benefícios oferecidos à extensão das atividades de I&D levadas a cabo pelo sujeito passivo. De acordo com esta ideia, o contribuinte para ver o seu rendimento de PI beneficiar da tributação favorável, terá que ter incorrido, ele próprio, em despesas e gastos suportadas com as atividades de I&D, que levaram à criação do ativo intangível.

Esta conclusão, obtida através do esforço conjunto dos Estados, unidos na luta contra a evasão fiscal e as políticas de concorrência fiscal prejudiciais, procura, por outro lado, captar rendimento empresarial e a fixação das empresas no seu território, evitando que estas se deslocalizem por razões ligadas ao planeamento fiscal, arrastando com elas receita fiscal, postos de trabalho e, em última instância, estagnando o desenvolvimento e progresso tecnológico.

O regime português, seguindo as orientações da OCDE, tal como verificamos no preceito legal aqui em análise, utiliza os gastos e despesas efetuadas pelo

---

<sup>130</sup> Este conceito é definido no prefácio do Decreto-Lei n.º47/2016, de 22 de agosto, que vem introduzir no regime português as propostas da OCDE, como uma exigência de “conexão direta entre o benefício usufruído por um determinado contribuinte aquando da obtenção de rendimentos provenientes da criação ou exploração de ativos de propriedade intelectual e as despesas em I&D que este tenha efetuado e que contribuíram diretamente para a criação ou para o desenvolvimento desses mesmos ativos”. Na opinião de Santos (2015) o propósito deste critério é o de evitar que os regimes fiscais preferenciais, como o que analisamos no presente trabalho, sejam atribuídos a empresas sem conteúdo e substância económica, que, como já aqui referimos, são criadas por razões de planeamento fiscal.

<sup>131</sup> Tradução nossa do texto incluído no Relatório final da ação 5 (OCDE (3), 2015, p.29, parágrafo 29): “*The purpose of the nexus approach is to grant benefits only to income that arises from IP where the actual R&D activity was undertaken by the taxpayer itself*”.



sujeito passivo, com atividades de desenvolvimento do ativo, para definir a proporção de rendimento elegível para beneficiar do regime. A forma de cálculo proposta pela OCDE, e transposta para a legislação portuguesa, para obter este resultado, é similar<sup>132</sup>.

## 5. O *Patent Box* e a Dupla Tributação Jurídica Internacional

No âmbito do regime português do *Patent Box*, os rendimentos considerados em metade do seu valor, por efeito da aplicação do mesmo, também assim o serão para efeitos do cálculo da dedução do montante da dupla tributação jurídica internacional<sup>133</sup>, ao abrigo do nº5, do artigo 50º-A do CIRC. Quer isto dizer que, quando, na matéria coletável do sujeito passivo, sujeito a IRC, em Portugal, estejam incluídos rendimentos obtidos no estrangeiro, e, ao abrigo do princípio da residência e da tributação global dos rendimentos, estes sejam aqui sujeitos a tributação, mas, de acordo do princípio da fonte, sejam também sujeitos a tributação no país onde são obtidos, por consequência retidos na fonte, na liquidação do IRC, serão efetuadas as deduções relativas a dupla tributação jurídica internacional (90º/2/a CIRC). Esta corresponderá à fração do IRC, calculado antes da dedução, correspondente aos rendimentos que no país em causa sejam tributados, considerados pelas respetivas importâncias ilíquidas dos impostos sobre o rendimento pago no estrangeiro (68º/1 CIRC), líquidos de gastos direta ou indiretamente suportados para a sua obtenção (91º/1/b CIRC). Rendimentos estes que serão aqui também considerados em apenas 50% do seu valor<sup>134</sup>.

---

<sup>132</sup> É possível verificar esta similitude das fórmulas de cálculo, adotada por Portugal, e proposta pela OCDE, como das definições dos conceitos aplicados, no relatório BEPS, ação 5, no tópico “II. *Substantial activity requirement in the context of IP regimes*” (OCDE (3), 2014, pp.24-30).

<sup>133</sup> A dupla tributação de um mesmo rendimento ocorre quando se verifica um concurso de normas, quer isto ocorra “quando o mesmo fato se integra na hipótese de incidência de duas normas tributárias materiais distintas, dando origem à constituição de mais do que uma obrigação de imposto” (XAVIER, 2014).

Todavia, dentro da União Europeia<sup>135</sup>, devido à crescente preocupação com a realização e solidificação de um mercado único, sem barreiras à livre circulação de capitais, posta em causa pelo fenómeno da dupla tributação jurídica internacional, vigora a Diretiva 2003/49/CE do Conselho DE 30 de novembro de 2011, comumente designada como Diretiva Juros e Royalties<sup>136</sup>. Este diploma legal, de aplicação imperativa para todos os países da EU, vem isentar este tipo de rendimentos de tributação no seu país de origem<sup>137</sup>, atribuindo prevalência ao princípio da residência em detrimento do princípio da fonte.

A ideia por detrás desta opção legal da EU é a de que os rendimentos de juros e *royalties*, dentro dos grupos de sociedades, devem ser tributados onde as despesas efetuadas para o obter foram efetuadas e são deduzidas (os custos de obtenção de capital e os custos de I&D, respetivamente)<sup>138</sup>.

---

<sup>134</sup> Exemplo: A empresa A obtém, como rendimentos sujeito a IRC, 500 000, dos quais 100 000 são provenientes de contrato de cessão de um direito de propriedade industrial, sendo que 50 000 são pagos, a título de royalties pela sociedade B, residente no Estado X; diferente de Portugal. De acordo com o artigo 50º-A/5, destes 50 000 sujeitos a imposto em X, apenas serão considerados 25 000 para efeitos de dedução de correspondente à dupla tributação jurídica internacional.

<sup>135</sup> Esta isenção alarga-se à Confederação Suíça, “nos termos e condições referidos no artigo 15º do Acordo entre a Comunidade Europeia e a Confederação Suíça” (nº 16 do artigo 14º).

<sup>136</sup> As normas constantes deste normativo da UE encontram-se transpostas para o regime português no artigo 14º, nº 12 do CIRC. O nº 13 do mesmo artigo define os requisitos e condições de que faz depender a aplicação da isenção, enquanto que o nº 14 define os conceitos de “juros”, “*royalties*” e de “estabelecimento estável” relevantes para a verificação das condições de aplicação do regime. No nº15 encontram-se previstas as situações em que não se aplicará o benefício fiscal.

<sup>137</sup> “1. Os pagamentos de juros ou royalties gerados num Estado-Membro estão isentos de todos os impostos incidentes sobre esses pagamentos no Estado em questão, quer mediante retenção na fonte quer mediante liquidação, desde que o beneficiário efetivo dos juros ou royalties seja uma sociedade de outro Estado-Membro ou um estabelecimento permanente situado noutro Estado-Membro de uma sociedade de um Estado-Membro.”

<sup>138</sup> TERRA & WATTEL, 2012, p. 388 (tradução nossa).

O mesmo se verifica relativamente aos países com os quais Portugal celebrou Convenções para evitar a Dupla Tributação<sup>139</sup>. Ao abrigo do modelo de convenção sugerido pela OCDE, da adoção do artigo 12º da Convenção Modelo para evitar a Dupla Tributação, que afasta a aplicação taxa liberatória de 25% do nº4 do artigo 87º, aplicável aos “rendimentos de entidades que não tenham sede nem direção efetiva em território português e aí não possuam estabelecimento estável ao qual os mesmos sejam imputáveis”, ao abrigo do artigo 98º do CIRC, que acolhe as soluções versadas nas convenções no próprio Código. Deste modo, estes rendimentos aqui obtidos por um residente de outro Estado contratante, encontram-se isentos de tributação no território português.

Assim sendo, relativamente à regra da retenção na fonte deste tipo de rendimentos, determinada pela norma 94º, nº1, alínea a) do CIRC, e ao princípio da fonte, existem estas duas exceções, quando verificados os respetivos requisitos, envolvidos estejam Estados-membros da UE, pela Diretiva nº 2003/49/CE, do Conselho, de 3 de junho, ou Estados terceiros, mas assinantes de uma Convenção para evitar a Dupla Tributação com Portugal, pelas regras da convenção em vigor.

---

<sup>139</sup> Por ordem alfabética, e de acordo com a tabela disponibilizada pelo Governo no Portal das Finanças, que é atualizada todos os anos, estes são os países com os quais Portugal celebrou uma Convenção para evitar a Dupla Tributação: África do Sul, Alemanha, Andorra, Arábia Saudita (ainda não entrou em vigor), Argélia, Áustria, Barbados (ainda não entrou em vigor), Barém, Bélgica, Brasil, Bulgária, Cabo Verde, Canadá, Chile, China, Chipre, Colômbia, Coreia, Costa do Marfim, Croácia, Cuba, Dinamarca, Emirados Árabes Unidos, Eslováquia, Eslovénia, Espanha, Estados Unidos da América, Estónia, Etiópia, Finlândia, França, Geórgia, Grécia, Guiné-Bissau, Holanda, Hong Kong, Hungria, Índia, Indonésia, Irlanda, Islândia, Israel, Itália, Japão, Koweit, Letónia, Lituânia, Luxemburgo, Macau, Malta, Marrocos, México, Moçambique, Moldávia, Montenegro, Noruega, Panamá, Paquistão, Peru, Polónia, Qatar, Reino Unido, República Checa, Roménia, Rússia, San Marino, São Tome e Príncipe, Senegal, Singapura, Suécia, Suíça, Sultanato de Omã, Timor-Leste (ainda não entrou em vigor), Tunísia, Turquia, Ucrânia, Venezuela e Vietname (“Tabela Prática das Convenções para evitar a Dupla Tributação celebradas por Portugal”, 2017, [http://info.portaldasfinancas.gov.pt/NR/rdonlyres/A9E92685-90D6-46D4-A39F-DEBF3FB51122/0/Tabela\\_CDTs\\_2017.pdf](http://info.portaldasfinancas.gov.pt/NR/rdonlyres/A9E92685-90D6-46D4-A39F-DEBF3FB51122/0/Tabela_CDTs_2017.pdf)).

## 6. Regime Transitório

Como já referimos anteriormente, este regime sofreu uma alteração com o Decreto-Lei nº47/2016 de 22 de agosto, sendo que esta nova redação aplicar-se-á apenas as patentes e desenhos ou modelos industriais registados em ou após o dia 1 de julho de 2016.

No que diz respeito aos registos efetuados após o dia 1 de janeiro de 2014, que, no dia 30 de junho de 2016, preenchem as condições de aplicação do regime na redação anterior a dada por aquele, e verificando-se a vigência de contratos que tenham por objeto a cessão ou utilização temporária dos desses direitos de propriedade industrial, será aplicável o regime decorrente dessa redação<sup>140</sup>, até ao dia 30 de junho de 2021<sup>141</sup>.

---

<sup>140</sup> “1 - Concorrem para a determinação do lucro tributável em apenas metade do seu valor os rendimentos provenientes de contratos que tenham por objeto a cessão ou a utilização temporária dos seguintes direitos de propriedade industrial sujeitos a registo:

a) Patentes;

b) Desenhos ou modelos industriais.

2 - O disposto no número anterior é igualmente aplicável aos rendimentos decorrentes da violação dos direitos de propriedade industrial aí referidos.

3 - O disposto no n.º 1 depende da verificação cumulativa das seguintes condições: a) Os direitos de propriedade industrial tenham resultado de atividades de investigação e desenvolvimento realizadas ou contratadas pelo sujeito passivo; b) O cessionário utilize os direitos de propriedade industrial na prossecução de uma atividade de natureza comercial, industrial ou agrícola; c) Os resultados da utilização dos direitos de propriedade industrial pelo cessionário não se materializem na entrega de bens ou prestações de serviços que originem gastos fiscalmente dedutíveis na entidade cedente, ou em sociedade que com esta esteja integrada num grupo de sociedades ao qual se aplique o regime especial previsto no artigo 69.º, sempre que entre uma ou outra e o cessionário existam relações especiais nos termos do n.º 4 do artigo 63.º; d) O cessionário não seja uma entidade residente em país, território ou região onde se encontre sujeita a um regime fiscal claramente mais favorável constante de lista aprovada por portaria do membro do Governo responsável pela área das finanças.

4 - O disposto no presente artigo não se aplica aos rendimentos decorrentes de prestações acessórias de serviços incluídas nos contratos referidos no n.º 1, os quais, para o efeito, devem ser autonomizados dos rendimentos provenientes da cessão ou da utilização temporária de direitos de propriedade industrial.

5 - Os rendimentos a que se aplique o disposto no n.º 1 são também considerados em apenas metade do seu valor para efeitos do cálculo da fração prevista na alínea b) do n.º 1 do artigo 91.º.”

<sup>141</sup> No artigo 3.º do Decreto-lei número 47/2016 de 22 de agosto, encontramos a norma transitória relativa às patentes e desenhos ou modelos industriais que beneficiam do regime anterior à presente alteração, com a seguinte redação: “1 - O disposto no artigo 50.º-A do Código do IRC, na redação dada pelo presente decreto-lei, aplica-se apenas às

## 7. Regimes Idênticos de Tributação de rendimentos Provenientes de Propriedade Intelectual

À imagem do que se verifica em Portugal, no ano de 2015 existiam 13 regimes similares ao regime em estudo no seio da UE, com taxas efetivas de tributação entre os 0% e os 15,5% (SHI, 2016).

Dentro do leque de regimes similares àquele que, neste trabalho, submetemos a escrutínio, existe uma heterogeneidade de características definidoras, nesta breve análise desses outros regimes nos quais o regime português se inspirou, focaremos a nossa atenção em 4 características:

- a) O tipo de ativos que se qualificam para a aplicação do regime;
- b) O tratamento oferecido aos ativos já existentes ao tempo da implementação do regime;
- c) O tratamento dos ativos de PI adquiridos;
- e) A existência de requisitos de desenvolvimento do ativo.

Todos os regimes em vigor apresentam como característica comum a previsão das patentes como direito de PI gerador de rendimento eleito para a aplicação do regime, e os royalties como rendimento qualificável. No entanto, alguns destes regimes vão mais longe e incluem os rendimentos obtidos através de marcas (ex Ciprus e Hungria), outros os copyrights (ex Liechtenstein e Malta), ao Know-how (Ciprus e Hungria), ou a fórmulas secretas (ex Ciprus e Espanha). Grande parte destes regimes aplicam-se, não só a ativos desenvolvidos pelo proprietário, como também aos adquiridos, e algumas jurisdições exigem que exista um investimento posterior para desenvolver ou melhorar o ativo, para que o rendimento obtido seja eleito para a aplicação do regime, como é o caso de Portugal.

---

patentes e aos desenhos ou modelos industriais registados em ou após 1 de julho de 2016. 2 - Relativamente às patentes e aos desenhos ou modelos industriais registados em ou após 1 de janeiro de 2014 que, em 30 de junho de 2016, preencham as condições de aplicação do disposto no artigo 50.<sup>o</sup>- A do Código do IRC, na redação anterior à dada pelo presente decreto-lei, verificando-se, nomeadamente, a essa data a vigência de contratos que tenham por objeto a cessão ou a utilização desses direitos de propriedade industrial, é aplicável regime decorrente dessa redação até 30 de junho de 2021. 3 - Os sujeitos passivos devem dispor de registos contabilísticos que permitam a identificação dos rendimentos imputáveis aos direitos de propriedade industrial referidos no número anterior, distinguindo-os claramente dos restantes.”

Regimes há que admitem que os ganhos de capital, com natureza de mais-valia, obtidos através da venda dos ativos, são rendimento qualificável (ex: Bélgica e Malta). No entanto, apenas alguns países incluem os rendimentos obtidos através da exploração do ativo. (SHI, 2016)

### 7.1 A ação conjunta da OCDE e da UE na definição dos regimes de PI

Tendo em consideração a influência determinante que as orientações da OCDE, no âmbito do projeto BEPS, revela-se relevante fazer uma breve referência a considerações transparecidas no Relatório BEPS, relativa à ação 5 (OCDE (3), 2015), antes de procedermos à análise dos mais relevantes regimes similares ao que aqui estudamos.

É possível encontrar no referido relatório, uma lista de regimes de PI que foram submetidos ao escrutínio do FHTP sob os critérios estabelecidos no relatório de 1998, o qual define as características de um regime prejudicial, sob o fator fundamental do conceito de atividade substancial. Desta análise, o Fórum concluiu que os regimes analisados são inconsistentes, no todo ou em parte, com o “*modified nexus approach*”, que afere da substância económica, adotado no âmbito do projeto. Como tal, a OCDE aconselha os envolvidos a reverem os seus regimes e efetuar as alterações necessárias para que estes se encontrem em harmonia com as orientações, com vista a serem considerados como não prejudiciais (OECD (3), 2015, p.63). Na tabela 1. A seguir apresentada é possível ver em pormenor os tipos de regimes que passaram pelo crivo da OCDE.

Tabela 1. **IP Regimes** (fonte: Relatório BEPS ação 5 (OECD, 2015))

	Country	Regime
1.	Belgium	Patent income deduction
2.	Peoples’s of Republic of China	Reduced rate for high & new tech enterprises
3.	Colombia	Software Regime
4.	France	Reduced rate for long term capital

		gains and profits from the licensing of IP rights
5.	Hungary	IP regime for royalties and capital gains
6.	Israel	Preferred company regime
7.	Italy	Patent Box
8.	Luxembourg	Partial exemption for income/gains derived from certain IP rights
9.	Netherlands	Innovation box
10.	Portugal	Partial exemption for income from certain intangible property
11.	Spain	Partial exemption for income from certain intangible assets
12.	Spain – Basque Country	Partial exemption for income from certain intangible assets
13.	Spain – Navarra	Partial exemption for income from certain income from certain intangible assets
14.	Switzerland – Canton of Nidwalden	Licence box
15.	Turkey	Technology development zones
16.	United Kingdom	Patent box

Com a publicação destes resultados e das orientações da OCDE, surgiu, juntos dos países da EU, com regimes de tratamento preferencial de rendimentos de PI, entre outros, em vigor na sua jurisdição, a necessidade de pronuncia por

parte da UE, no que toca à concordância e o reconhecimento da implementação das diretrizes explanadas no projeto<sup>142</sup>.

É ponto assente que no seio da EU se fazem sentir as dificuldades e questões levantadas pela OCDE<sup>143</sup>, assim como o reconhecimento geral da desatualização das leis vigentes nos vários Estados-membros, tanto ao nível interno, como ao nível europeu, verificando-se uma ausência de coordenação no que toca à tributação do rendimento das empresas que atuam no mercado único.<sup>144</sup>

No contexto político, é possível identificar duas grandes dificuldades que os Governos ultrapassam, no que toca à tributação do rendimento empresarial. Se por um lado, existe a exigência de uma tributação justa e capaz de arrecadar mais receita, por outro, estes encontram-se sob pressão para criar regimes mais favoráveis e atrativos para as multinacionais, no âmbito da concorrência fiscal internacional. Como tal, acabam por pisar a linha do que é considerado um sistema fiscal justo e violam o princípio da concorrência do âmbito internacional,

---

<sup>142</sup> Uma das questões levantadas, com maior relevância neste âmbito, encontra-se relacionada com o facto de o risco corrido, ao adotar medidas de exigência de atividade substancial, que à partida se deduz que levaria a uma exigência de que sejam levadas a cabo atividades de I&D no território do Estado que oferece o tratamento preferencial. Isto iria contra as liberdades fundamentais reconhecidas pela EU no âmbito do Mercado Único Europeu. Todavia, as liberdades fundamentais apenas proíbem requisitos que discriminem em razão da localização, mas não quando estes se focam na pessoa que desenvolve a atividade, que é o que a OCDE pretende atingir com as suas orientações (MANG, 2015).

<sup>143</sup> *"The current lack of coordination in corporate taxation between Member States creates obstacles for companies acting in the Single Market, as they are confronted with 28 different tax bases of corporate taxation, creating heavy compliance costs and administrative burdens which are detrimental to European competitiveness. It also allows companies to exploit mismatches. Intense competition for mobile tax bases has created new opportunities for aggressive tax planners, while other companies are still facing double taxation"* (EUROPEAN COMMISSION, 2015).

<sup>144</sup> Communication from the Commission to the European Parliament and the Council – A Fair and Efficient Corporate Tax System in the European Union: 5 Key Areas for Action, (2015, [https://ec.europa.eu/taxation\\_customs/sites/taxation/files/resources/documents/taxation/company\\_tax/fairer\\_corporate\\_taxation/com\\_2015\\_302\\_en.pdf](https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/resources/documents/taxation/company_tax/fairer_corporate_taxation/com_2015_302_en.pdf)). Nesta comunicação a Comissão Europeia vem alertar para o facto de a transferência de rendimentos para jurisdições com regimes mais favoráveis, deve-se, em grande parte, às lacunas e divergências entre sistemas fiscais e as leis que os constituem, o que no contexto de globalização e concorrência fiscal em que se vive atualmente, revelam-se um fator determinante de obtenção de receita fiscal.



entre Estados. Em dezembro de 2015<sup>145</sup>, o ECOFIN (Economic and Financial Affairs Council), vem reconhecer esta necessidade sentida por parte dos Estados-membros, assim como a importância do combate ao planeamento fiscal abusivo, tanto ao nível europeu como ao nível global, e acolhe as recomendações da OCDE, investindo na revisão de todos os regimes europeus envolvidos<sup>146</sup>.

Reconhecida a importância do combate dos problemas relacionados com os regimes fiscais prejudiciais, trazidos à tona no projeto BEPS, o ECOFIN opta pela implementação das medidas e recomendações sugeridas através de “*soft law*”, através de recomendações. No decorrer desta dinâmica, a Comissão Europeia, vem publicar o pacote “*Anti-tax Avoidance Package*”, que consiste num pacote de propostas legislativas de alteração das leis soberanas no sentido de uma harmonia com as recomendações oferecidas pela OCDE. Em paralelo com a atividade do ECOFIN, a Comissão Europeia<sup>147</sup> também decidiu analisar os regimes de PI, tendo em conta que esta veio recebendo indicações de que estes regimes acabam por beneficiar negócios altamente móveis, acabando por não encorajar um

---

<sup>145</sup> Todavia, esta preocupação por parte da UE relativa ao planeamento fiscal abusivo, não é de agora e já em dezembro de 1997, o ECOFIN decide no sentido da criação de um Código de Conduta para as empresas, ao mesmo tempo que estabelece, neste âmbito, um grupo responsável por rever os regimes fiscais europeus e identificar os que são prejudiciais (Kalløe, 2016).

<sup>146</sup> “*In parallel, the European Commission also started reviewing IP regimes in the context of EU State rules since the Commission had received indications that these special tax regimes seemed to mainly benefit highly mobile businesses and did not encourage significant additional R&D activity. The Group decided that the OECD work should take precedence and this led to the 2015 Council Agreement accepting the “modified nexus approach” as presented in OECD BEPS final report Action 5.*”

<sup>147</sup> A Comissão Europeia vem também comprometer-se a fornecer orientações relativas à aplicação e adoção das diretrizes da OCDE, assim como monitorizar a sua implementação (COMMISSION STAFF WORKING DOCUMENT, 2015, Annex 4, <http://ec.europa.eu/transparency/regdoc/rep/10102/2015/EN/SWD-2015-121-F1-EN-MAIN-PART-1.PDF>).

volume de I&D significativo. O grupo nomeado no seio do ECOFIN vem reconhecer que o trabalho da OCDE neste âmbito deve ser adotado no seio da EU<sup>148</sup>, desembocando no “*Council Agreement accepting the “modified nexus approach”*”, tal como proposto pela OCDE no relatório final do BEPS ação 5<sup>149</sup>.

Da submissão dos regimes existentes na EU, sob as diretrizes da OCDE, este conclui que os regimes não são compatíveis com o MNA, e decide fechar os regimes existentes a novas entradas até 30 de junho de 2016, abolindo-os, o mais tardar, até 30 de junho de 2021 (KALLOE, 2016).

Daqui concluímos que os vários regimes de Patent Box espalhados pelo globo encontram-se em processo de transformação, e é ponto assente de que, apesar de as recomendações tanto da OCDE, como da UE assumirem um carácter de “*soft law*”, meras recomendações de atuação ao nível estatal, os governos reconhecem a sua relevância e externalidades positivas, quando acolhidas e adotadas através da legislação nacional. O regime português já abraçou as orientações propostas, em 2016, e à semelhança do nosso país, muitos outros caminham numa mesma direção.

Passamos a mencionar alguns dos regimes Patent Box em vigor noutros Estados, de traços ainda incertos, de forma sucinta, apresentando apenas as características mais relevantes para obter um termo comparativo entre o regime português e as outras opções legais.

---

<sup>148</sup> “In 2014 the Code of Conduct for Business Taxation Group agreed that, in order to address this problem, preferential regimes, such as patent boxes, should be based on the “modified nexus approach”. This means that there must be a direct link between the tax benefit and the underlying research and development activities.” (EUROPEAN COMMISSION, 2015).

<sup>149</sup> “The EU’s Code of Conduct Group has made specific reference to the ongoing work at the OECD level and, more in particular, to BEPS Action 5. It is therefore, fully expected that the OECD’s lead will be followed by the European Union. This was confirmed in a Communication from the European Commission on a “Fair Efficient Corporate Tax System in the European Union” (LIEBMAN et al., 2016). No relatório por este autor referido, os Estados-membros devem adotar as medidas acolhidas pela Comissão Europeia e alterar as suas leis de acordo com as mesmas.

## **Irlanda**

A Irlanda foi o país pioneiro na adoção dos regimes favoráveis aplicáveis a rendimentos de Propriedade Intelectual. Inicialmente o foco dos incentivos deste tipo era a comercialização da inovação, daí que os rendimentos obtidos através de ativos de PI adquiridos beneficiassem do tratamento fiscal preferencial.

Em outubro de 2015, a Irlanda, que tinha revogado o seu regime favorável de tratamento de rendimentos de PI, introduz um novo regime- “*Knowledge Development Box*” - seguindo de perto as orientações do BEPS Ação 5 e o *nexus approach*, com efeitos a partir do dia 1 de janeiro de 2016. No âmbito deste novo regime, a administração fiscal irlandesa aplicará uma taxa de 6,25%, que corresponde a metade da taxa normal aplicada, de 12,5%, aos rendimentos obtidos através de certos ativos de PI, nos casos em que foi levada a cabo I&D no território irlandês. Também este regime prevê um *up-lift* no montante das despesas consideradas qualificáveis, correspondente à menos dos seguintes valores: 30% do montante de despesas qualificáveis ou os custos agregados de aquisição e *outsourcing* de empresas em relação de grupo.

No entanto, de acordo com as orientações da OCDE relativamente à concorrência fiscal, no âmbito do Projeto BEPS, no quadro da sua ação 5, é exigida substância económica das atividades para que as empresas possam usufruir daquele. Quer isto dizer que, de acordo com o MNA, só beneficiarão do regime favorável as empresas se existir um nexo direto, e proporcional, entre o rendimento de PI e as despesas de I&D que geraram esse mesmo rendimento.

Com vista a alinhar o regime irlandês com estas orientações, juntamente com o orçamento para 2015, foi publicado *The Road Map For Ireland's Tax Competitiveness*, com a intenção de introduzir um regime competitivo, com base no rendimento, conhecido como *Knowledge Development Box*<sup>150</sup>.

---

<sup>150</sup> O objetivo desta alteração legislativa foi incentivar as empresas irlandesas a desenvolver e comercializar produtos patenteados ou com os respetivos processos de produção patentados, com vista a atrair investigação e investimento por parte de empresas estrangeiras (SAKAR, 2015).

## França

O regime *Patent Box* foi introduzido em França em 2000, alterado em 2005 e em 2010. Atualmente este regime oferece uma redução da taxa aplicável ao rendimento empresarial derivado da exploração de ativos de PI, sendo que a taxa normal é de 33,33%, a taxa reduzida será de 15%.

Os ativos de PI cujo rendimento é elegível para aplicação do regime são as patentes, as invenções patenteáveis, processos industriais de manufatura que são uma continuação de patentes ou invenções patenteáveis, certificados relacionados com invenções vegetais<sup>151</sup>, desenvolvidos ou adquiridos, tendo, neste último caso, que permanecer pelo menos durante dois anos na empresa para que seja aplicável o regime favorável.

No que toca a adoção das orientações da OCDE/G20/UE, a França está a apresentar alguma resistência que já foi reconhecida externamente<sup>152</sup>.

## Itália

O regime *patent box* italiano foi introduzido em 2015, é opcional e beneficia as empresas com uma tributação inferior dos rendimentos originados pela cessão e transferência de propriedade intelectual.

Ao contrário do regime português, o regime italiano aplica-se a patentes, ao know-how, outro tipo de informação industrial e software, protegidos por *copyrights*, modelos e desenhos industriais. Existe a possibilidade de as marcas também serem abrangidas, mas apenas caso sejam levadas a cabo atividades de I&D para o seu desenvolvimento e manutenção, tal como ativos intangíveis complementares serem considerados como um ativo intangível para efeitos do regime.

---

<sup>151</sup> SAKAR, 2015.

<sup>152</sup> “However, all other EU countries are reforming their tax regime and insist France must do the same. Some of these countries, many of them resentful over French criticism of tax dumping, are rejecting the French arguments against reform” (<https://www.bna.com/french-patent-box-n57982077841/>).

A isenção atribuída é de 30% em 2015, 40% em 2016 e de 50% a partir de 2017, garantida apenas por 5 anos e aplica-se apenas ao proprietário do direito de propriedade intelectual e ao licenciado, sendo estes os sujeitos que investem no desenvolvimento de I&D.

O rendimento gerado pela transferência da propriedade também se encontra abrangido pelo regime, no caso italiano, quando, pelo menos 90% dos ganhos são reinvestidos em atividade de I&D.

### **Reino Unido**

O regime *Patent Box* do Reino Unido foi implementado, em 2012, pelo *Finance Act*<sup>153</sup>, com efeitos a partir de abril de 2013. Este regime assume a natureza de dedução adicional, ao rendimento total da empresa, oferecendo às empresas uma taxa efetiva de tributação de 10%<sup>154</sup>, comparativamente aos 20% normalmente aplicados.

Os ativos de PI qualificados para o regime são as patentes<sup>155</sup>, exclusividade de informação<sup>156</sup>, direitos sobre variedades de plantas e certificados de proteção suplementares.

As entidades qualificadas para usufruir deste benefício são as empresas que detêm, ou criaram e desenvolveram, patentes qualificadas ou produto que faz parte de uma patente. Se for uma outra entidade a desenvolver a patente, esta

---

<sup>153</sup> As regras deste regime encontram-se definidas pela autoridade tributária do Reino Unido (*Her Majesty's Revenue and Customs*) no *Corporate Intangibles Research and Development (CIRD) Manual* (OBUOFORIBO, 2013).

<sup>154</sup> O montante a ser deduzido do rendimento total da empresa é conseguido através da seguinte fórmula:  $RIPP \times (MR - IPR) / MR$ . Em que o RIPP é os rendimentos relevantes de PI, o MR é a taxa normal aplicável ao rendimento empresarial, e o IPR é a taxa aplicável ao rendimento de PI elegível (tradução nossa). O resultado desta equação é deduzido aos rendimentos tributáveis da empresa (OBUOFORIBO, 2013).

<sup>155</sup> As patentes podem ser novas, existentes ou adquiridas e têm que fazer parte de uma das três categorias definidas: patentes registadas no *UK IP Office*, no *European Patent Office* e as patentes registadas nos países da EU que seguem regras e requisitos similares aos do Reino Unido (OBUOFORIBO, 2013).

<sup>156</sup> Os *Regulatory data protection*, conhecidos como *data exclusivity* são considerados direitos de PI.

terá que ser responsável e incluída nas decisões relativas ao desenvolvimento e exploração da mesma<sup>157</sup>. O rendimento que beneficia deste regime tanto pode ser da cessão e exploração da patente, como da sua transmissão e comercialização dos produtos que incorporam uma inovação patenteada.

Em 2015 o Reino Unido decidiu acolher as resoluções do BEPS número 5 no que toca ao requisito da atividade substancial para que seja possível aceder ao regime em vigor.

## Holanda

A Holanda, que foi o primeiro país da Benelux (Bélgica, Holanda e Luxemburgo) a introduzir um regime favorável de PI, em 2007 coloca em vigor o *Patent Box*<sup>158</sup>. Ao abrigo deste instituto, ao rendimento obtido através de PI, aplica-se uma taxa efetiva de 10%. Depois de 2010, este regime passa a denominar-se como *Innovation Box*, passando a oferecer uma taxa efetiva de 5% aplicável aos rendimentos provenientes de PI<sup>159</sup> que resulte de investimentos de I&D. As empresas beneficiárias têm ainda a possibilidade de deduzir ao rendimento qualificável as despesas de desenvolvimentos e as perdas.

Seguindo o exemplo de outros países, a Holanda adotou as diretrizes da OCDE e o MNA<sup>160</sup>.

---

<sup>157</sup> Esta exigência garante que os benefícios deste regime apenas são aproveitados por empresas participaram ativamente nas atividades de I&D (OBUOFORIBO, 2013).

<sup>158</sup> Este regime fiscal favorável para as empresas foi introduzido com efeitos a partir do dia 1 de Janeiro de 2007, no artigo 12b da *Wet op de vennootschapsbelasting* (lei que versa sobre o imposto sobre o rendimento das empresas) (SCHELLEKENS, 2013).

<sup>159</sup> Estes ativos, geradores de rendimento, podem ser detidos por uma empresa holandesa, como por uma empresa de outro país, desde que detenha em território holandês um estabelecimento estável que esteja sujeita, e não isenta, de impostos aqui, podendo tratar-se de ativos patenteados ou não patenteados (SAKAR, 2015).

<sup>160</sup> “The new Dutch innovation box regime is in line with the OECD’s so-called ‘modified nexus approach’. Under the modified nexus approach, qualifying profits that benefit from the new innovation box regime are calculated as follows:

(Qualifying expenditures / Total expenditures) x overall income from ip asset = income receiving IP benefit” (<http://www.atlas.tax/en/news/item/178-new-innovationbox-regime-in-the-netherlands>).

## **Bélgica**

Em 2007 foi introduzido na Bélgica um regime fiscal que permitia uma dedução do rendimento de patentes<sup>161</sup>, registadas após 2007. Ao abrigo deste, empresas belgas e estrangeiras<sup>162</sup>, com estabelecimento estável na Bélgica, têm a possibilidade de deduzir, ao seu rendimento sujeito a imposto, 80% do rendimento total obtido através da cessão de PI, sendo que a taxa de imposto aplicável é de 20%. No entanto, o regime belga é mais restrito do que o holandês, visto que apenas os rendimentos provenientes de patentes e certificados suplementares de proteção são elegíveis para a aplicação do regime.

## **Luxemburgo**

O regime existente em Luxemburgo, foi criado à imagem do belga e do holandês. Introduzido no sistema fiscal em 2007, permite a aplicação de uma isenção de 80% do rendimento líquido de PI, deduzidas as despesas relacionadas, incluindo as mais-valias efetuadas com a venda destes ativos. Não são elegíveis os rendimentos obtidos de empresas diretamente relacionadas, mas os que são obtidos através da exploração interna do ativo já o serão, tal como seriam se este tivesse sido cedido.

Por seu lado, este regime aplica-se a leque mais amplo de ativos de PI do que os regimes dos quais segue exemplo<sup>163</sup>.

---

<sup>161</sup> Conhecido como *Patent Income Deduction* (PID) (SAKAR, 2015).

<sup>162</sup> A localização da empresa, ou EE, que leva a cabo as atividades de I&D podem estar localizadas fora do território belga, desde que pertençam a uma empresa belga (SAKAR, 2015).

<sup>163</sup> Patentes, marcas, *design*, domínios, modelos e direitos de *software* (SAKAR, 2015).

## **Hungria**

A Hungria também decidiu acolher as resoluções do BEPS da OCDE e alterar o seu regime *patent box* para ir ao encontro do BEPS 5, introduzindo o *modified nexus approach*, com efeito a partir de junho de 2016, com exceção das entidades que beneficiam do antigo regime, as quais continuarão a beneficiar do mesmo até 2021.

Ao abrigo deste regime, anterior ao acolhimento das diretrizes propostas no projeto BEPS, os *royalties* da PI beneficiam de uma tributação em menos 50%, resultando na aplicação de uma taxa efetiva entre os 5% e os 9.5%, dependendo do nível de rentabilidade. Nos casos em que se verifique uma despesa considerável relacionada com a obtenção deste rendimento, poderão ser alcançadas taxas inferiores com a possibilidade de deduções. A transmissão da propriedade intelectual beneficia de uma isenção de tributação, caso esta tenha sido mantida na esfera do proprietário por, pelo menos, 1 ano ou caso o rendimento obtido seja reinvestido em aquisição de PI.

Com a adoção do novo regime, houveram alterações relativamente ao tipo de PI qualificada e a abordagem ao determinar a quantia de *royalties* e a extensão dos benefícios fiscais.

A definição de *royalties* ficou limitada aos pagamentos efetuados relativamente a PI relacionada com a indústria, não incluindo marcas, know-how ou outros tipos de PI relacionados com marketing ou protegidos pela lei de copyrights, com exceção do software. Os benefícios atribuídos passam a ser calculados a partir dos lucros de PI, e não pelo rendimento bruto obtido, e serão limitados à proporção de contribuintes que incorreram em despesas com I&D.

## **Turquia**

O regime fiscal turco, aplicável ao rendimento de PI, isenta de imposto os rendimentos e mais-valias derivados de invenções que exigiram, da parte do beneficiário, que poderá ser uma empresa ou uma pessoa individual, investigação e desenvolvimento, investimento na contratação de serviços de terceiros, trans-



missão ou venda do ativo, exploração e produção massificada da invenção, indenizações por violação de direito industrial, seguros ou outras compensações relacionadas com o ativo. Se 50% destes rendimentos de patentes ou modelos de utilidade forem obtidos através de produção e comercialização dos respetivos produtos na Turquia, estarão isentos de imposto.

Para usufruir deste regime favorável as invenções devem estar protegidas legalmente e a isenção não poderá ultrapassar 50% do preço definido no relatório de avaliação do ativo, por casa sujeito passivo individualmente.

### **Espanha**

O regime *Patent Box* ou *IP Box* espanhol consiste redução em 60% do rendimento obtido através da exploração de ativos de PI, após a dedução dos gastos e perdas sofridos para a obtenção do mesmo. Contempla o rendimento obtido através da exploração de patentes, desenhos e modelos, planos, fórmulas secretas ou processos, direitos sobre informação industrial, científica ou comercial (*know-how*)<sup>164</sup>.

Da leitura do artigo 23<sup>a</sup> do Código do Imposto sobre as Sociedades Espanhol, é possível verificar que também a Espanha se encontra a caminhar no sentido da harmonização da sua lei fiscal com as orientações da OCDE.

---

<sup>164</sup> <https://lawants.com/en/blog/spanish-patent-box/> .

## 8. Conclusão

Presentemente, Portugal continua a ser, sem sombra de dúvida, um dos Estados-membros com maiores taxas nominais de imposto, dentro da UE. Para além disso, como ficou claro, através da análise de outros regimes análogos ao *Patent Box* português, o nosso regime não é competitivo, tendo em conta que outros Estados-membros vão mais longe, quanto à percentagem de rendimento de propriedade intelectual excluído da base tributável – entre 80% a 85% - e quanto aos rendimentos, que abrangem, para além dos royalties, as mais-valias, obtidas, não só através de patentes e desenhos e modelos, mas também de outros ativos de PI como marcas. De acordo com a Ernest & Young (2013), em colaboração com diferentes autores, numa análise das propostas de alteração e das efetivas alterações efetuadas no IRC em 2014, “Portugal, pelo facto de não apresentar taxas competitivas gera, intrinsecamente, e de forma automática, um efeito de não atração do investimento”<sup>165</sup>. Como tal, e de acordo com a mesma obra, “continuaremos a ver as empresas portuguesas a transferir, não só os centros de decisão, como também os seus ativos intangíveis que, atualmente, poderão mesmo representar o seu maior valor.”<sup>166</sup>

Como tal, apesar de a adoção destes regimes de incentivos, com vista a beneficiar a economia nacional, ser um passo significativo na direção do sucesso financeiro e económico do nosso país, há que exigir do legislador um comportamento mais radical. Tal como no mundo dos negócios e das empresas, o lucro obtém-se após a exposição a um risco considerável, a nosso ver, no contexto dos benefícios fiscais atribuídos, que, por natureza, perseguem objetivos extra fiscais, o mesmo risco é inerente, mas é também ele o único caminho para alcançar os objetivos estabelecidos pelo Estado democrático. Assumir os riscos inerentes, a possível perda irrecuperável de receita, é sempre uma direção dolorosa de se tomar, mas as consequências poderão sempre ser as melhores, e o que se arriscou

---

<sup>165</sup> P. 188

<sup>166</sup> P. 190

perder numa fase inicial, poder-se-á obter em melhores condições numa fase avançada.

Pelo que aqui foi dito, consideramos, e sublinhamos, que Portugal caminha na direção do sucesso, e que este foi apenas o primeiro passo. Ambicionamos assistir a um reconhecimento das vantagens do tratamento preferencial dos rendimentos de PI, e a tomada de decisões no sentido da adoção de um regime mais amplo, no que toca aos direitos de PI previstos, à taxa aplicável e, quem sabe, no tipo de rendimentos abrangidos<sup>167</sup>.

Por outro lado, é essencial reconhecer que a adoção destes incentivos fiscais, com vista a obtenção de benefícios, tanto para a sociedade e economia, como para o Estado e a sua receita arrecadável, não é suficiente. Há que direcionar o foco para as “condições facilitadoras” (enabling conditions)<sup>168</sup>, das quais Portugal sofre um défice, devido à “baixa qualificação dos recursos humanos, uma cultura empresarial ainda pouco vocacionada para investir em I&D, uma estrutura empresarial com muitas empresas de pequena dimensão e com pouco peso nas indústrias de alta tecnologia, fraca interação entre as empresas e instituições de investigação, e uma cultura de inovação ainda pouco enraizada” (CARVALHO, 2006).

Assim, os incentivos fiscais pouco, ou nenhum, efeito terão senão estiver por detrás uma preocupação com todas as estruturas associadas, visto que o sucesso destas medidas só se alcança com a harmonia de todo um sistema envol-

---

<sup>167</sup> “We find that patent boxes have strong effect on attracting patents mostly due to their favourable tax treatment, especially so far high-quality patents. Patent boxes with a large scope in terms of tax base definition have also stronger effects on the location of patents.” (ALSTADSAETER, NICODEME, & VEZZANI, 2015, p.2). Na mesma obra podemos encontrar outras considerações relativas às vantagens obtidas através da adoção destes regimes: “Our results suggest that the patent boxes have a strong effect on attracting high-value patents mainly due to the favourable tax treatment they offer. Patents are also found to be more sensitive to the tax advantages offered by patents boxes when those have a large scope in terms of ip covered, and when they grant their benefit to pre-existing patents, acquired patents, and/or embedded royalties.”

<sup>168</sup> OECD (2003), *Tax Incentives for Research and Development: Trends and issues*, Paris: OECD.

vente. Por detrás do êxito das opções do governo e do legislador, estará, indubitavelmente, uma análise das causas dos problemas encontrados e a resolução dos mesmos<sup>169</sup>.

Para comprovar o que aqui defendo basta focar a nossa atenção na perspectiva do investidor, que coloca em segundo plano a panóplia de incentivos e benefícios fiscais na hora de tomar as decisões, focando-se em primeiro plano no tamanho do mercado, acesso a matérias-primas e habilitações dos funcionários<sup>170</sup>, entre outros.

No entanto, e apesar desta ordem de preocupações e influências nas decisões de investimento, o tratamento fiscal dos rendimentos obtidos e gastos e despesas efetuados, têm sempre um peso preponderante<sup>171</sup>, daí que concordemos num trajeto no sentido de uma melhoria significativa das “condições facilitadoras”, aliadas a um regime *Patent Box* mais eficaz.

---

<sup>169</sup> “Countries that intend to implement tax incentives have a particular objective in mind... before introducing any tax measures, however, it is worth considering what caused the problem that is to be tackled. The proper course of action is to deal with the causes first. When those structural disadvantages are removed, the next step is to think about further improvement strategies, which may take the form of tax incentives.... They should not be offered as a counterweight to investment disincentives inherent in the general tax and economic system.” (BAL, 2014, p.70)

<sup>170</sup> “Numerous empirical studies that have attempted to establish the role of tax incentives in promoting foreign direct investment (FDI) show that the availability of tax incentives is a secondary consideration in deciding where to locate, and that commercial considerations, such as market size, access to raw materials and skilled labor are foremost in investor minds. However, the importance of tax incentives is heightened when countries in close geographical proximity share similar infrastructure capabilities.” (BAL, 2014, p.66)

<sup>171</sup> “Tax considerations do not always figure prominently in the initial decision to invest abroad, but once the decision is made to invest in a particular region of the world, the tax differences between the countries in that region, or between the provinces, states or municipalities within the country, tend to have a major impact on the precise location of the investment.” (BAL, 2014, p.66).

## 9. Bibliografia

ALSTADSAETER, A., BARRIOS, S., NICODEME, G., SKONIECZNA, A. M. & VEZZANI, A. (2015). Patent Boxes Design, Patent Location and Local R&D. *Taxation Papers N. 57 – 2015*, European Commission. Disponível em: [https://ec.europa.eu/taxation\\_customs/sites/taxation/files/resources/documents/taxation/gen\\_info/economic\\_analysis/tax\\_papers/taxation\\_paper\\_57.pdf](https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/resources/documents/taxation/gen_info/economic_analysis/tax_papers/taxation_paper_57.pdf);

CARVALHO, A. (2006). *Investigação e desenvolvimento empresarial: investir no futuro*, in M. Branco, M.L.S. Carvalho, C. Rego (eds.). *Economia com Compromisso: Ensaio em Memória de José Dias Sena*, Évora: Universidade de Évora;

CASTRO, João Manuel Oliveira, (2015). *O tratamento contabilístico-fiscal dos ativos intangíveis*. Tese de Mestrado em Direito Fiscal, Universidade Católica do Porto;

Santos, António Carlos (2015). What is Substantial Economic Activity for Tax Purposes in the Context of the European Union and the OECD Initiatives against Harmful Tax Competition? *EC Tax Review*, 3, 166-175;

CATARINO, J. R. & GUIMARÃES, V. B. (coord.). (2015). *Lições de Fiscalidade: Vol. II – Gestão e Planeamento Fiscal Internacional*. Almedina;

Communication from the Commission to the European Parliament and the Council – A Fair and Efficient Corporate Tax System in the European Union: 5 Key Areas for Action, COM (2015) 302 final (17 junho 2015). Disponível em: [https://ec.europa.eu/taxation\\_customs/sites/taxation/files/resources/documents/taxation/company\\_tax/fairer\\_corporate\\_taxation/com\\_2015\\_302\\_en.pdf](https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/resources/documents/taxation/company_tax/fairer_corporate_taxation/com_2015_302_en.pdf);

Commission Staff Working Document, Corporate Income Taxation in the European Union, SWD (2015) 121 final (17 de junho 2015). Annex 4, “Relations EU

*Actions and BEPS Initiative*". Disponível em: <http://ec.europa.eu/transparency/regdoc/rep/10102/2015/EN/SWD-2015-121-F1-EN-MAIN-PART-1.PDF>;

COURINHA, Gustavo Lopes. (2009). *O Artigo 23.º, N.º7, do CIRC, A Constituição e o Regime de Preços de Transferência das Convenções sobre Dupla Tributação, in Reestruturação de Empresas e Limites do Planeamento Fiscal*, Coimbra Editora;

ERNEST & YOUNG (et al.). (2013). *O Novo IRC*. Almedina;

EUROPEAN COMMISSION Communication. (2015) 302 Final. Disponível em: [https://ec.europa.eu/taxation\\_customs/sites/taxation/files/resources/documents/taxation/company\\_tax/fairer\\_corporate\\_taxation/com\\_2015\\_302\\_en.pdf](https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/resources/documents/taxation/company_tax/fairer_corporate_taxation/com_2015_302_en.pdf);

EVERS, L., MILLER, H. & SPENGEL, C. (2015). Intellectual property box regimes: effective tax rates and tax policy considerations. *International Tax Public Finance*, 22, 502-530;

GRIFFITH, R., MILLER, H. & O'CONNELL, M. (2014). Ownership of Intellectual Property and Corporate Taxation. *Journal of Public Economics*, 112, 12-23;

GUERRA, J. C. & PIRES, J. D. M. (2014). International Aspects of the New Portuguese Corporate Income Tax Regime: Enhancing Tax Competition in the European Market. *European Taxation*, 54, nº 2-3, 101-103;

KALLOE, Vinod. (2016). EU Code of Conduct – From reviewing Individual Tax Regimes to Developing Horizontal Policy: Cracking the code in the BEPS Era. *European taxation*, 56, nº5, 183-191;

KIRWIN, Joe. (2016). *French Patent Box Rates Challenged in EU Conduct Group*. Disponível em: <https://www.bna.com/french-patent-box-n57982077841/> (consultado em 22 de outubro de 2017);

LIEBMAN, H. M., HEYVAENT, W. & OYEN, Valérie. (2016). Coutering harmful Tax Practices: BEPS Action 5 and EU Initiatives – Past Progress, Current Status and Prospects. *European Union*, 56, nº5, 102-105;

MANG, Fabian. (2015). The (In)Compatibility of IP Box Regimes with EU Law, the Code of Conduct and BEPS Initiatives. *European Taxation*, 55, No. 2/3, 78-87;

MARQUES, J. P. Remédio. (2007). *Biotechnologia(s) e Propriedade Industrial*. Vol. I. Coimbra: Almedina;

MARQUES, J. P. Remédio. (2008). *Licenças (voluntárias e obrigatórias) de Direitos de Propriedade Industrial*. Coimbra: Almedina;

MARTINS, António. (2016). *The Dedutction of Corporate Costs in Portugal: Recent Developments*. 56 *European Taxation* 7, p. 292-297;

CARRIÇO, Ana Isabel Mendes. (2012). *A Tutela Penal dos Direitos de Propriedade Industrial*. Tese de Mestrado Forense. Faculdade de Direito da Universidade Católica Portuguesa;

MENDONÇA, Roberto Filipe de Castro. (2015), *As Patent Boxes numa Perspectiva de Direito da União Europeia*, Tese de Mestrado em Direito Fiscal, Faculdade de Direito da Universidade Católica, Lisboa;

MINATTI, Luís Gustavo, *Contratos de Licença e a sua Natureza Jurídica*, in Revista do Instituto Brasileiro da Faculdade de Direito da Universidade de Lisboa, Ano 2. (2013), nº11, pp. 12613-12669. Disponível em: [http://www.cidp.pt/publicacoes/revistas/ridb/2013/11/2013\\_11\\_12613\\_12669.pdf](http://www.cidp.pt/publicacoes/revistas/ridb/2013/11/2013_11_12613_12669.pdf) (consultado em 24 de agosto de 2017);

MONTEIRO GASPAR, Ana Sofia. (2012). *A Indemnização por Infracção aos Direitos de Propriedade Intelectual*. Tese de Mestrado Forense. Faculdade de Direito da Universidade Católica Portuguesa;

MORAIS, Rui Duarte. (2007). *Apontamentos ao Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas*, Almedina;

NABAIS, J. Casalta. (2016). *Direito Fiscal*, 9ª edição, Coimbra, Almedina;

NOUWEN, Martijn. (2013). "The Gathering Momentum of International and Supranational Action against Aggressive Tax Planning and Harmful Tax Competition: The State of Play of Recent Work of the OECD and European Union." *European Taxation*, 10;

OBUOFORIBO, Belema R. (2013). "The Technical Aspects of the UK Patent Box Rules." *European Taxation*;

OECD(1). (2015), *Action 5: Agreement on Modified Nexus Approach for IP regimes*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project. Disponível em: <https://www.oecd.org/ctp/beps-action-5-agreement-on-modified-nexus-approach-for-ip-regimes.pdf> (site consultado em 09/05/2017);

OECD. (2013). *Addressing Base Erosion and Profit Shifting*, OECD Publishing. Disponível em: <http://dx.doi.org/10.1787/9789264192744-eng> ;

OECD(2). (2015). *Aligning Transfer Pricing Outcomes with Value Creation, Actions 8-10 – 2015 Final Reports*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris. Disponível em: <http://dx.doi.org/10.1787/9789264241244-en> ;



OECD(3). (2015). *Countering Harmful Tax Practices More Effectively, Taking into Account Transparency and Substance, Action 5-2015 Final Report*. OECD/G20 Base Erosion and Profiting Shifting Project, Paris: OECD Publishing. <http://dx.doi.org/10.1787/9789264241190-en> ;

OECD(4). (2015). *Frascati Manual 2015: Guidelines for Collecting and Reporting Data on Research and Experimental Development*, The Measurement of Scientific, Technological and Innovation Activities, OECD Publishing, Paris. DOI. Disponível em: <http://dx.doi.org/10.1787/9789264239012-en> ;

OECD. (2017). *OECD Transfer Pricing Guidelines for multinational Enterprises and tax Administrations 2017*, OECD Publishing, Paris. Disponível em: <http://dx.doi.org/10.1787/tpg-2017-en>;

OECD (2003), *Tax Incentives for Research and Development: Trends and issues*, Paris: OECD

OLIVEIRA, Ana Perestrelo. (2016). *Manual de Grupos de Sociedades*, Almedina;

PEREIRA, Manuel Henrique de Freitas. (2014). *Fiscalidade*, 5ª Edição, Coimbra, Almedina;

PINHEIRO, Maria Carolina Alves. (2014). *Planeamento Fiscal através de Propriedade Intelectual*. Porto: Dissertação de Mestrado da Faculdade de Direito da Universidade Católica do Porto;

PLMJ. (2017). *Revisão da Lista de “Paraísos Fiscais”*. Disponível em: <http://www.plmj.com/xms/files/newsletters/2017/Revisao-lista-paraisos-fiscais-fiscal.pdf>, (consultado a 26 de julho de 2017);

PORTAL DAS FINANÇAS. (2017). *Tabela Prática das Convenções para Evitar a Dupla Tributação Celebradas Por Portugal*. Disponível em: [http://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/informacao\\_fiscal/convencoes\\_evitar\\_dupla\\_tributacao/convencoes\\_tabelas\\_doclib/Documents/Tabela\\_CDTs\\_2017.pdf](http://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/informacao_fiscal/convencoes_evitar_dupla_tributacao/convencoes_tabelas_doclib/Documents/Tabela_CDTs_2017.pdf) ;

PORTAL DOS INCENTIVOS. *Incentivos Fiscais*. Disponível em: <http://www.portal-dosincentivos.pt/index.php/incentivos-fiscais> (consultado em 07-11-2017);

PRETO, António Hugo Barrocas Delgado. (2013). *Benefícios Fiscais ao Sistema Financeiro e Mercado de Capitais e à Propriedade Intelectual*, Tese de Mestrado em Direito Curdo de Ciências Jurídico-financeiras, Faculdade de Direito da Universidade de Lisboa;

Q. C., PHILIP BAKER. (2015). A BEPS Appraisal – Interview with Philip Baker QC, in Scott Studebaker *Journal of International Taxation*. 28, 1-7;

ROYALTIE RANGE. *Patent Box in Europe*. Disponível em: <https://www.royalty-range.com/home/royalty-rate-database/patent-box> (consultado em 6 de fevereiro 2017);

SANCHES, Saldanha. (2000). *Abuso de Direito em Matéria Fiscal: Natureza, alcance e limites*, in *Ciência e Técnica Fiscal*, Nº398 – 2º Trimestre 2000, Abril-Junho, Boletim das Finanças, Lisboa, Publicação Organizada pelo Centro de Estudos Fiscais;

SANTOS, Ana Sofia. (04/01/2017). *Autoridade Tributária atualiza 'lista negra' das Offshores*, *Jornal Expresso*. Disponível em: <http://expresso.sapo.pt/economia/2017-01-04-Autoridade-Tributaria-atualiza-lista-negra-dos-offshores>, consultado a 26 de julho de 2017;

SAKAR, Ayse Yigit. (2015). *Innovation for a New Tax Incentive: Patent Box Regime Turkey and EU Application*. Istambul: Elsevier;

SBERT, Hector. (2016). *Secrets of the Spanish Patent Box and Other Tax Incentives to R&D in Spain*. Disponível em: <https://lawants.com/en/blog/spanish-patent-box/> (consultado em 25 de outubro de 2017);

SCHAWARTE, Frank & MOSK, Lennaert. (2017). *New innovation regime in The Netherlands*. Disponível em: <http://www.atlas.tax/en/news/item/178-new-innovationbox-regime-in-the-netherlands> (consultado em 22 de outubro de 2017);

SCHELLEKENS, Marnix. (2013). "The Netherlands as an Innovation Hub: An Appraisal of the Innovation Box Regime." *European Taxation*, 10;

SHI, Chu. (2016). IP Boxes in Light of the BEPS Project and EU Law – Part I. *European Taxation*. 56, nº8, August, 334-341;

SIFIDE. Disponível em: <http://sifide.adi.pt/index.php?cat=4> (consultado em 07-11-2017);

SILVA, Pedro Sousa. (2011). *Direito Industrial*. 1ª. Lisboa: Coimbra Editora;

SILVA, João Nuno Calvão. (2006). *Elisão Fiscal e Clausula Geral Anti-Abuso*, in *Revista da Ordem dos Advogados*, Lisboa, Ano 66. p.791-832. Disponível em: <https://portal.oa.pt/comunicacao/publicacoes/revista/ano-2006/ano-66-vol-ii-set-2006/doutrina/joao-nuno-calvao-da-silva-elisao-fiscal-e-clausula-geral-anti-abuso/> (consultado em 23 de agosto de 2017);

SOUSA, Ana Patrícia Branco Fragoso. (2009/2010). *Contratos de Licença*, Tese de Mestrado Científico de Direito Intelectual, Faculdade de Direito da Universidade de Lisboa;

TERRA, BeN J. M., WATTEL, Peter J. (2012). *European Taxation*, 6ª edição, Wolters Kluwer, Netherlands;

VASQUES, Sérgio. (2011). *Manual de Direito Fiscal*, 2011, Almedina;

CORNISH, William, LLERELYN & APLIN, Tanya. (2013). *Intellectual Property*. 8ª.  
London: Thomson Reuters;

XAVIER, Alberto. (2014). *Direito Tributario Internacional*. 2º. Coimbra: Almedina.

## Anexos

### Anexo 1

Portaria 345-A/2016, de 30 de dezembro

#### Artigo 1º

Para os efeitos previstos na lei, a lista dos países, territórios e regiões com regimes de tributação privilegiada, claramente mais favoráveis, constante da Portaria n.º 150/2004, de 13 de fevereiro, passa a ter a seguinte redação:

- |   |                                 |
|---|---------------------------------|
| 1) Andorra;   | 22) Emiratos Árabes Unidos;     |
| 2) Anguilha;  | 23) Ilhas Falkland ou Malvinas; |
| 3) Antígua e Barbuda;   | 24) Ilhas Fiji;                 |
| 4) Antilhas Holandesas;   | 25) Gâmbia;                     |
| 5) Aruba;   | 26) Grenada;                    |
| 6) Ascensão;  | 27) Gibraltar;                  |
| 7) Bahamas;   | 28) Ilha de Guam;               |
| 8) Bahrain;   | 29) Guiana;                     |
| 9) Barbados;  | 30) Honduras;                   |
| 10) Belize;   | 31) Hong Kong;                  |
| 11) Ilhas Bermudas;   | 32) Jamaica;                    |
| 12) Bolívia;  | 33) Jordânia;                   |
| 13) Brunei;   | 34) Ilhas de Queshm;            |
| 14) Ilhas do Canal (Alderney, Guernsey, Great Stark, Herm, Little Sark, Brechou, Jethou e Lihou); | 35) Ilha de Kiribati;           |
| 15) Ilhas Cayman;   | 36) Koweit;                     |
| 16) Ilhas Cocos o Keeling;  | 37) Labuán;                     |
| 17) (Revogado.)   | 38) Líbano;                     |
| 18) Ilhas Cook;   | 39) Libéria;                    |
| 19) Costa Rica;   | 40) Liechtenstein;              |
| 20) Djibouti;   | 41) (Revogado.)                 |
| 21) Dominica;   | 42) Ilhas Maldivas;             |
|   | 43) (Revogado.)                 |

- |   |   |
|---|---|
| 44) Ilhas Marianas do Norte;                                      | 64) Ilha de Santa Helena;                                       |
| 45) Ilhas Marshall;   | 65) Santa Lúcia;  |
| 46) Maurícias;  | 66) São Cristóvão e Nevis;                                      |
| 47) Mónaco;   | 67) São Marino;   |
| 48) Monserrate;   | 68) Ilha de São Pedro e Miguelon;                               |
| 49) Nauru;  | 69) São Vicente e Grenadinas;                                   |
| 50) Ilhas Natal;  | 70) Seychelles;   |
| 51) Ilha de Niue;   | 71) Suazilândia;  |
| 52) Ilha Norfolk;   | 72) Ilhas Svalbard (arquipélago<br>Spitbergen e ilha Bjornoya); |
| 53) Sultanato de Oman;  | 73) Ilha de Tokelau;  |
| 54) Ilhas do Pacífico não compreendidas nos restantes<br>números; | 74) Tonga;  |
| 55) Ilhas Palau;  | 75) Trinidad e Tobago;  |
| 56) Panamá;   | 76) Ilha Tristão da Cunha;                                      |
| 57) Ilha de Pitcairn;   | 77) Ilhas Turks e Caicos;                                       |
| 58) Polinésia Francesa;   | 78) Ilha Tuvalu;  |
| 59) Porto Rico;   | 79) (Revogado.)   |
| 60) Quatar;   | 80) República de Vanuatu;                                       |
| 61) Ilhas Salomão;  | 81) Ilhas Virgens Britânicas;                                   |
| 62) Samoa Americana;  | 82) Ilhas Virgens dos Estados Unidos<br>da América;             |
| 63) Samoa Ocidental;  | 83) República Árabe do Yémen.                                   |

## **Artigo 2.º**

### **Produção de efeitos**

A presente portaria produz efeitos a partir de 1 de janeiro de 2017.

# Anexo II

